

REGIME FISCAL DOS CLUBES DESPORTIVOS COM ESTATUTO DE UTILIDADE PÚBLICA

ESTUDO DOS CLUBES DA CIDADE DO PORTO  
QUE NÃO PARTICIPAM EM COMPETIÇÕES DESPORTIVAS PROFISSIONAIS

Dissertação apresentada às provas de Doutoramento no Ramo de Ciência do Desporto,  
nos termos do Decreto-Lei nº 216/92, de 13 de Outubro.

Orientadores  
Prof.<sup>a</sup> Doutora Glória Teixeira  
Prof. Doutor José Pedro Sarmento

João Paulo Valadas Guimarães  
Janeiro 2008

---



## Agradecimentos

Neste espaço de reflexão, algumas palavras de agradecimento pela disponibilidade, vontade e saber das pessoas que, desinteressadamente e por vezes com o prejuízo pessoal, nos acompanharam e directa ou indirectamente dissertaram connosco.

À Prof.<sup>a</sup> Doutora Glória Teixeira, por três razões fundamentais, entre muitas outras que poderia e deveria referir: ter aceite o desafio de orientar esta dissertação; pela paciência, disponibilidade, saberes e constantes incentivos ao longo destes anos; a sua competência, capacidade de trabalho, de organização e de minúcia de correcção, foram, para mim, um exemplo de alguém com uma forma de estar e ser diferente. Obrigado.

Ao Prof. Doutor Pedro Sarmiento, pela liberdade responsável que me atribuiu no desenvolvimento e organização deste trabalho, acompanhando e incentivando, tal como durante o mestrado, a fazer sempre mais e melhor.

Ao Dr. Joaquim Alexandre, ao Dr. Rodrigues de Jesus, e à Dr.<sup>a</sup> Odete Oliveira pela cooperação e disponibilidade demonstradas na avaliação e validação do inquérito e na reformulação das perguntas. Um agradecimento especial ao Dr. Joaquim Alexandre, pela ajuda na organização e revisão do plano de contabilidade dos clubes desportivos.

Ao Dr. Rui Martins pelo seu empenho e auxílio na leitura e análise dos artigos dos diversos códigos e outros diplomas legais.

Aos Clubes Desportivos, nas pessoas dos seus presidentes, pela disponibilidade, transparência e preocupação demonstradas na concretização do inquérito. Um obrigado especial aos serviços administrativos e de contabilidade desses clubes pela facilidade e competência demonstrada no preenchimento dos dados, bem como na entrega dos planos de contabilidade utilizados.

À Dr.<sup>a</sup> Joana Arcanjo pelo tempo que gastou, em prejuízo pessoal, na leitura de Acórdãos e documentação internacional.

Ao João Delerue, pela proficiente troca de ideias na área de contabilidade e na frequente cedência, em suporte informático, de normas contabilísticas nacionais e internacionais.

Às Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Paula Silva e Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Maria José Carvalho, pelas (actualizadas) pesquisas legislativas, sugestões e correcções na apresentação e análise dos resultados, e na preocupação, amizade e encorajamento ao longo destes anos. Um abraço ao Prof. Dr. Francisco Teixeira Homem pela bibliografia disponibilizada e constante envio de informação.

À Faculdade de Direito, pela forma cordial e franca com que me recebeu, fazendo-me sentir um elemento integrante e privilegiado da mesma. O profissionalismo, dedicação e eficiência dos seus serviços proporcionaram-me um apoio logístico, documental e bibliográfico essenciais ao desenvolvimento deste estudo.

Aos profissionais (docentes e não-docentes) da Escola EB 2,3 de Rio Tinto, pela atenção e estímulo que me dão, proporcionando-me um privilegiado local de trabalho. Um agradecimento especial às colegas Alice, Ana e Cristina por todo o trabalho desenvolvido, na tradução de documentos.

À minha família pela preocupação que demonstram e amor que me concedem. Aos meus pais pelo que contribuem para a ser o que sou e pelo acompanhamento e paixão que dedicam às minhas filhas.

À Manela, minha esposa, e às minhas filhas Joana e Cláudia, pela paciência e compreensão no tempo retirado ao convívio familiar, especialmente em tempo de férias, e sobretudo pelo que me dão ajudando-me a ser feliz.

Ao Agostinho a amizade com que me distingue é um privilégio de que poucos se podem orgulhar. Finalmente acabei.

Por fim, talvez o agradecimento mais difícil de exprimir, ao António Morgado, meu colega de disciplina, apenas obrigado, visto que é impossível descrever a indispensável ajuda que deu neste projecto. Os seus conhecimentos e competências informáticos foram imprescindíveis na execução deste estudo. A dedicação e disponibilidade demonstradas, no tempo gasto a formatar, enquadrar, esquematizar e organizar são impossíveis de contabilizar. Também aqui, um beijo especial à Barbara, pelas longas horas de espera a que esteve sujeita, aguardando, pacientemente, o finalizar deste trabalho que agora vos apresentamos.

# Índice

<b>Agradecimentos</b> .....	<b>III</b>
<b>Índice</b> .....	<b>V</b>
<b>Índice de Quadros</b> .....	<b>XI</b>
<b>Resumo</b> .....	<b>XIII</b>
<b>Abstract</b> .....	<b>XV</b>
<b>Résumé</b> .....	<b>XVII</b>
<b>Abreviaturas e siglas</b> .....	<b>XIX</b>
<b>Introdução</b> .....	<b>1</b>
1. Preliminares.....	1
2. Apresentação do problema – O cumprimento das obrigações fiscais e contabilísticas: avaliação e análise crítica.....	5
3. Fundamentação prévia.....	6
3.1. Direito fiscal, Direito internacional e Direito comunitário .....	6
3.2. Direito ao desporto e o clube desportivo .....	8
3.3. Em defesa do clube desportivo .....	12
3.4. O Desporto e a Tributação.....	17
4. Missões do estudo .....	19
5. Estrutura da dissertação.....	20
<b>Capítulo I – Enquadramento normativo dos clubes desportivos</b> .....	<b>23</b>
1. Na Constituição da República Portuguesa.....	23
1.1. Introdução.....	23
1.2. Princípios fundamentais .....	24
1.3. Direitos e deveres fundamentais: Princípios gerais .....	24
1.4. Direitos, liberdades e garantias.....	26
1.5. Direitos e deveres económicos, sociais e culturais.....	28
1.6. Regiões Autónomas.....	33
2. Na Lei de Bases da Actividade Física e do Desporto.....	35
2.1. Base legal.....	35
2.2. Análise dos artigos.....	37
3. No Código Civil.....	47
3.1. Base legal.....	47
3.2. Análise dos artigos .....	48
3.3. Breve referência aos clubes desportivos.....	57
4. No Estatuto de Utilidade Pública.....	65
4.1. Base legal e princípios fundamentais.....	65
4.2. Pessoa Colectiva de Utilidade Pública.....	67
4.2.1. Noção de Pessoa Colectiva de Utilidade Pública .....	67
4.2.2. Declaração/Concessão/Cessação .....	67
4.2.3. Isenções/Benefícios.....	70
4.2.4. Expropriações que visem o prosseguimento dos fins estatutários.....	71
4.2.5. Deveres .....	71
<b>Capítulo II – Enquadramento fiscal dos clubes desportivos</b> .....	<b>73</b>

<i>Secção I – Noções fundamentais de Direito Fiscal</i> .....	73
1. <i>Direito Fiscal</i> .....	73
1.1. Direito Financeiro, Direito Económico, Direito Orçamental, Direito Fiscal.....	73
1.2. Conteúdo e grau hierárquico do direito fiscal.....	78
1.3. Hierarquia.....	79
1.4. Constituição da República Portuguesa.....	80
1.4.1. A natureza fiscal do Estado Português.....	80
1.4.2. Alguns princípios jurídicos fundamentais.....	81
1.4.3. Princípios comuns.....	83
1.5. Sistema fiscal.....	95
1.6. Conceito de imposto.....	97
1.7. Os momentos da vida do imposto.....	101
1.8. Distinção de imposto de outras categorias jurídicas (figuras afins).....	103
1.8.1 O imposto e o preço.....	103
1.8.2. O imposto e a taxa.....	103
1.8.3. O imposto e os tributos especiais.....	104
1.8.4. O imposto e as contribuições para a Segurança Social.....	105
1.8.5. O imposto e a requisição administrativa.....	106
1.8.6. O imposto e o empréstimo público forçado.....	107
1.9. Classificação dos impostos.....	107
1.9.1. Impostos directos e indirectos.....	107
1.9.2. Impostos periódicos e de obrigação única.....	109
1.9.3. Impostos pessoais e reais.....	110
1.9.4. Impostos estaduais e não estaduais.....	111
1.9.5. Impostos gerais e locais.....	112
1.9.6. Impostos principais e acessórios.....	112
1.9.7. Impostos quanto à natureza das suas taxas.....	113
1.9.8. Impostos sobre o rendimento, o património e o consumo.....	114
1.10. Relações do Direito Fiscal com os outros ramos de Direito.....	116
1.10.1. Direito Fiscal e Direito Constitucional.....	116
1.10.2. Direito Fiscal e Direito Administrativo.....	117
1.10.3. Direito Fiscal e Direito Privado.....	118
1.10.4. Direito Fiscal e Direito Penal.....	118
1.10.5. Direito Fiscal e Direito Processual.....	119
1.10.6. Direito Fiscal e Direito Internacional.....	120
1.10.7. Direito Fiscal e Direito da União Europeia.....	121
1.10.7.1. O Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias.....	123
1.11. O Direito Fiscal e outras Ciências.....	127
<i>Secção II – Enquadramento Constitucional e Fiscal</i> .....	130
1. <i>A Constituição da República Portuguesa e os Impostos</i> .....	130
1.1. Introdução.....	130
1.2. Organização económica: O sistema financeiro e fiscal.....	131
1.3. A organização do poder político.....	135
1.3.1. Princípios gerais.....	135
1.3.2. Competência da Assembleia da República.....	137
1.3.3. As Regiões Autónomas.....	140
1.3.4. Poder local: Princípios gerais.....	141
2. <i>O imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas</i> .....	145
2.1. Base legal e princípios fundamentais do IRC.....	145
2.2. Sujeito activo da relação de imposto.....	146
2.3. O Código do IRC obedece à seguinte estrutura:.....	146
2.4. Incidência.....	147
2.4.1. A incidência real.....	147
2.4.2. A incidência pessoal.....	148
2.4.3. A extensão da obrigação de imposto.....	149
2.4.4. Período de Tributação.....	150

2.5. Isenções.....	151
2.6. A determinação da matéria colectável.....	152
2.6.1. As operações da determinação da matéria colectável.....	152
2.6.2. Métodos de determinação da matéria colectável.....	154
2.7. A taxa.....	154
2.8. A liquidação e cobrança.....	156
2.9. Retenções.....	158
2.9.1. Retenções na fonte.....	158
2.9.2. Dispensa de retenção na fonte.....	159
2.10. Pagamento.....	159
2.10.1. Pagamento de imposto.....	159
2.10.2. Disposições comuns.....	160
2.11. Obrigações acessórias.....	160
2.11.1. Obrigações declarativas.....	160
2.11.2. Regime de escrituração.....	161
2.11.3. Outras obrigações acessórias.....	163
2.12. Fiscalização.....	164
2.13. Garantias dos contribuintes.....	164
2.14. Disposições finais.....	165
<b>3. O Imposto sobre o Valor Acrescentado.....</b>	<b>165</b>
3.1. Base legal e princípios fundamentais do IVA.....	165
3.2. Sujeitos da relação de IVA.....	167
3.3. O Código do IVA obedece à seguinte estrutura:.....	167
3.4. Incidência.....	168
3.4.1. A incidência real.....	168
3.4.2. A incidência pessoal.....	170
3.4.3. Facto gerador do imposto e exigibilidade do imposto.....	171
3.5. Isenções.....	172
3.6. Renúncia à isenção de IVA.....	176
3.7. A determinação da matéria colectável.....	178
3.8. A taxa.....	179
3.9. A liquidação e pagamento de imposto.....	180
3.9.1. Deduções.....	180
3.9.2. Outras, liquidação e cobrança.....	181
3.9.3. Sujeitos passivos mistos.....	183
3.10. Obrigações acessórias.....	185
3.11. Regimes Especiais/Isenção.....	186
3.12. Disposições comuns.....	187
3.13. Fiscalização.....	187
3.14. Garantias dos contribuintes.....	189
3.15. Penalidades.....	190
3.16. Disposições finais.....	190
<b>4. Estatuto dos Benefícios Fiscais.....</b>	<b>191</b>
4.1. Base legal e princípios fundamentais dos Benefícios Fiscais.....	191
4.2. Estrutura (actualizada) do Estatuto dos Benefícios Fiscais.....	192
4.3. Princípios gerais.....	193
4.4. Benefícios fiscais com carácter estrutural.....	195
4.4.1. Benefícios de natureza social.....	195
4.4.2. Benefícios fiscais ao investimento produtivo.....	196
4.4.3. Benefícios fiscais relativos a imóveis.....	196
4.4.4. Outros benefícios.....	197
4.4.5. Benefícios relativos ao mecenato.....	198
<b>5. Estatuto do Mecenato.....</b>	<b>200</b>
5.1. Base legal e princípios fundamentais do Estatuto do Mecenato.....	200
5.2. Estrutura do Estatuto do Mecenato.....	201

<b>Capítulo III – Enquadramento Contabilístico dos Clubes Desportivos .....</b>	<b>205</b>
1. <i>Planos Oficiais de Contabilidade (POC's)</i> .....	205
1.1. Introdução .....	205
1.2. Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) .....	207
1.3. O Plano Oficial de Contabilidade Pública para o sector da Educação (POC-Educação) .....	211
1.4. Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL) .....	214
1.5. Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social (POCISSSS) .....	216
1.6. Plano Oficial de Contabilidade das Federações Desportivas, Associações e Agrupamentos de Clubes (PROFAC) .....	218
1.7. Plano Oficial de Contabilidade (POC) .....	221
2. <i>Plano de Contabilidade dos Clubes Desportivos de Utilidade Pública (PCCDUP)</i> .....	227
2.1. Considerações Genéricas .....	227
2.2. Proposta de Plano (oficial) de Contabilidade para Clubes Desportivos, com Estatuto de Utilidade Pública (PCCDUP) .....	231
2.2.1. Introdução .....	231
2.2.2. Características .....	232
2.2.3. Explicitação do quadro e códigos de contas .....	236
2.4. Conclusão .....	236
<b>Capítulo IV – O regime fiscal dos clubes desportivos .....</b>	<b>253</b>
1. <i>Introdução</i> .....	253
2. <i>Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC)</i> .....	257
2.1. Incidência/Período de tributação .....	257
2.2. Isenções .....	258
2.3. A determinação da matéria colectável/custos comuns .....	259
2.4. Taxa .....	260
2.5. Retenção/Dispensa .....	261
2.6. Liquidação/Cobrança/Pagamento .....	261
2.7. Obrigações acessórias .....	262
2.8. Regime de escrituração .....	263
2.9. Fiscalização/Garantias .....	265
2.10. Disposições Finais .....	266
3. <i>Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)</i> .....	266
3.1. Incidência .....	266
3.2. Isenções/Organismos sem finalidade lucrativa .....	267
3.3. A determinação da matéria colectável .....	270
3.4. A taxa .....	270
3.5. Dedução .....	271
3.6. Liquidação/Cobrança/Obrigações acessórias .....	273
3.7. Disposições comuns/Fiscalização/Garantias dos contribuintes .....	275
4. <i>Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF)</i> .....	278
4.1. Princípios Gerais .....	278
4.2. Benefícios para clubes desportivos .....	279
4.3. Isenções .....	280
4.4. Benefícios relativos ao mecenato .....	281
5. <i>Estatuto do Mecenato (EM)</i> .....	283
5.1. Âmbito .....	283
5.2. Obrigações acessórias .....	284
5.3. Estrutura .....	284
5.4. O IVA no EM .....	286
6. <i>Outros impostos/taxas</i> .....	286
6.1. Contribuição Autárquica (CA) .....	289



6.2. Imposto Municipal de SISA e Imposto sobre as Sucessões e Doações (IMSISD)....	290
6.3. Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) .....	293
6.4. Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) .....	296
6.5. Imposto de Selo (IS) .....	300
7. <i>Outras Obrigações</i> .....	301
7.1. Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS).....	302
7.2. A Segurança Social.....	309
7.3. Taxas Municipais.....	315
8. <i>Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT)</i> .....	320
<b>Capítulo V – A Dimensão Internacional: as perspectivas Comparada, Internacional e Europeia</b> .....	<b>335</b>
1. <i>Algumas considerações Gerais</i> .....	335
1.1. O direito comparado.....	343
1.2. Diversidade dos direitos contemporâneos .....	349
2. <i>A família Romano-Germânica</i> .....	357
2.1. Formação histórica do sistema .....	358
2.1.1. Período do direito consuetudinário.....	358
2.1.1.1. Direito comum das universidades .....	359
2.1.1.2. Direitos nacionais e regionais .....	361
2.1.2. Período do direito legislativo .....	363
2.1.3. Expansão além da Europa .....	365
2.2. Estrutura dos direitos.....	367
2.2.1. Divisões e conceitos.....	367
2.2.2. Noção de regra de direito .....	370
2.3. Fontes do Direito .....	372
2.3.1. A Lei .....	373
2.3.2. O Costume .....	377
2.3.3. A Jurisprudência.....	378
2.3.4. A Doutrina .....	382
2.3.5. Os Princípios Gerais.....	383
3. <i>O Direito Inglês na Common Law</i> .....	384
3.1. História do direito Inglês .....	385
3.1.1. O período anglo-saxónico.....	386
3.1.2. A formação da common law (1066-1485) .....	386
3.1.3. A rivalidade com a equity (1485-1832) .....	390
3.1.4. O período moderno.....	392
3.2. Estrutura do direito Inglês .....	393
3.2.1. Divisões e conceitos jurídicos .....	394
3.2.1.1. Common law e equity.....	395
3.2.1.2. O trust.....	399
3.2.2. A regra do direito e a legal rule.....	401
3.3. Fontes do Direito Inglês.....	403
3.3.1. A Jurisprudência.....	403
3.3.2. A Lei .....	404
3.3.3. O Costume .....	406
3.3.4. A Doutrina e a Razão .....	406
3.3.5. Conclusões .....	407
4. <i>Organizações não-governamentais (ONG´s)</i> .....	409
4.1. Introdução.....	409
4.2. Desenvolvimento .....	410
4.3. Tratamento jurídico fiscal internacional.....	414
4.4. Conclusões.....	416
5. <i>Alguns “casos” internacionais</i> .....	419

5.1. Jurisdições de baixa tributação (regime fiscal) na Europa.....	420
5.2. Planeamento fiscal: Trabalho dependente vs Trabalho independente .....	422
5.3. Os atletas não residentes.....	426
5.3.1. A definição de Artista e Atleta .....	427
5.3.2. Regime especial de tributação.....	428
5.3.3. A caracterização do Rendimento: alguns casos seleccionados .....	430
5.3.4. Propostas .....	432
5.4. A jurisprudência internacional e europeia.....	433
5.4.1. André Agassi vs S. Robinson – HM Inspector of Taxes .....	433
5.4.2. Commissioner of Taxation vs Stone.....	436
5.4.3. Centro Equestre da Lezíria Grande Lda. vs Bundesamt für Finanzen .....	438
<b>Capítulo VI – Apresentação e análise de resultados.....</b>	<b>455</b>
1. <i>Espaço metodológico</i> .....	455
1.1. Modelos de análise .....	455
1.2. Objectivos do estudo .....	455
1.2.1. Objectivos principais.....	456
1.2.2. Objectivos complementares .....	457
1.3. Princípios Éticos .....	457
1.4. Inquérito .....	458
1.5. Projecto de investigação .....	458
2. <i>Caracterização do universo e da amostra</i> .....	458
2.1. Introdução.....	458
2.2. Quadro/critério .....	460
2.3. Selecção do universo e da amostra .....	461
2.3.1 Identificação dos clubes desportivos com estatuto de utilidade pública e sede efectiva na cidade do Porto .....	461
2.3.2. Inquérito aos Clubes Desportivos/POC's .....	462
3. <i>Resultados</i> .....	465
<b>Conclusões .....</b>	<b>523</b>
1. <i>Legislação</i> .....	523
2. <i>Regime fiscal (obrigações implícitas) dos Clubes Desportivos e outras figuras afins</i> .....	524
2.1. Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas .....	524
2.2 Imposto sobre o valor acrescentado.....	525
2.3. Estatuto dos benefícios fiscais .....	528
2.4. Estatuto do mecenato.....	529
3. <i>O que resulta da parte experimental</i> .....	532
3.1. Clubes .....	532
3.1.1. Proveitos e Custos .....	534
3.1.2. IRC .....	535
3.1.3. IVA.....	536
3.1.4. IRS e SS.....	537
3.2. Direcções.....	538
3.3. Resposta ao problema.....	539
4. <i>Algumas sugestões finais</i> .....	540
<b>Bibliografia .....</b>	<b>543</b>
<b>Anexos.....</b>	<b>XXIII</b>

## Índice de Quadros

QUADRO 1 – CARACTERIZAÇÃO DA AMOSTRA.....	465
QUADRO 2 – ESTATUTO DE UTILIDADE PÚBLICA .....	467
QUADRO 3 – SEDE/INSTALAÇÕES .....	468
QUADRO 4 – OUTRAS CONTRIBUIÇÕES/IMPOSTOS .....	470
QUADRO 5 – CONTABILIDADE.....	471
QUADRO 6 – ACÇÕES DE FORMAÇÃO/PLANO DE CONTABILIDADE ESPECÍFICO .....	473
QUADRO 7 – DGCI/IGF.....	474
QUADRO 8 – VALOR ANUAL DE RECEITAS (PROVEITOS) CONFORME RELATÓRIO DE CONTAS.....	476
QUADRO 9 – VALOR ANUAL DE RECEITAS (PROVEITOS) DE QUOTIZAÇÕES .....	477
QUADRO 10 – VALOR ANUAL DE RECEITAS (PROVEITOS) DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.....	478
QUADRO 11 – VALOR ANUAL DE RECEITAS (PROVEITOS) DE SUBSÍDIOS OU CONTRATOS/PROGRAMA .....	480
QUADRO 12 – – VALOR ANUAL DE RECEITAS (PROVEITOS) DE DONATIVOS.....	481
QUADRO 13 – VALOR ANUAL DE RECEITAS (PROVEITOS) DE PUBLICIDADE, PATROCÍNIOS, BAR... (ACA).....	483
QUADRO 14 – VALOR ANUAL DE OUTRAS RECEITAS (PROVEITOS).....	484
QUADRO 15 – PAINÉIS PUBLICITÁRIOS (2001 A 2004) NAS INSTALAÇÕES DOS CLUBES.....	486
QUADRO 16 – ACTIVIDADE COMERCIAL E ACESSÓRIA.....	487
QUADRO 17 – PERCENTAGEM DO TOTAL DE RECEITAS (PROVEITOS).....	489
QUADRO 18 – VALOR ANUAL DE DESPESAS (CUSTOS) CONFORME RELATÓRIO DE CONTAS .....	492
QUADRO 19 – TOTAIS ANUAIS DE RECEITAS (PROVEITOS) E DESPESAS (CUSTOS).....	493
QUADRO 20 – ENQUADRAMENTO NO ESTATUTO DO MECENATO .....	495
QUADRO 21 – ARTIGO 53º DO CIVA.....	496
QUADRO 22 – SISTEMA PRÓ RATA OU AFECTAÇÃO REAL .....	498
QUADRO 23 – IVA (SUPPORTADO/LIQUIDADO) .....	500
QUADRO 24 – ARTIGO 9º, Nº 22 DO CIVA E ARTIGO 52º, Nº 1 E Nº2 DO EBF.....	502
QUADRO 25 – IVA (COM DIREITO A DEDUÇÃO/SEM DIREITO A DEDUÇÃO).....	504
QUADRO 26 – IVA (ENTREGA/RECUPERAÇÃO/REPORTE OU REEMBOLSO) .....	505
QUADRO 27 – IRC (CUSTOS COMUNS/CUSTOS ESPECÍFICOS).....	508
QUADRO 28 – IRC (RETENÇÃO NA FONTE EFECTUADA POR TERCEIROS/A TERCEIROS) .....	509
QUADRO 29 – IRC (PAGAMENTO E REEMBOLSO/RECUPERAÇÃO) .....	511
QUADRO 30 – IRS (ATLETAS) .....	513
QUADRO 31 – IRS (PESSOAL ADMINISTRATIVO/MANUTENÇÃO) .....	514
QUADRO 32 – IRS (SERVIÇOS) .....	516
QUADRO 33 – IRS (RETENÇÃO/VALOR).....	518
QUADRO 34 – IRS (ENTREGA/VALOR) E SEGURANÇA SOCIAL (RETENÇÃO/ENTREGA).....	520



## Resumo

Esta dissertação tem por objecto de estudo o regime fiscal dos clubes desportivos, sediados na cidade do Porto, com estatuto de utilidade pública e que não participam em competições desportivas profissionais.

O objectivo da investigação é aferir a importância das normas fiscais e contabilísticas e, de tudo o que se relaciona com os impostos/taxas no quotidiano do clube desportivo.

Efectuámos a revisão bibliográfica numa perspectiva de enquadramento normativo dos clubes desportivos bem como o seu enquadramento fiscal.

Analisámos diversos planos oficiais de contabilidade, com o intuito de contextualizar, de forma sustentada, a proposta do plano de contabilidade que elaboramos para as entidades objecto deste estudo.

No espaço internacional e europeu fazemos uma pequena incursão no direito comparado, nos direitos contemporâneos, no conceito e características das organizações não-governamentais, terminando com a análise jurisprudencial de alguns casos seleccionados.

Para dar cumprimento ao objectivo do trabalho e conseqüente resposta às questões formuladas, inquirimos vinte clubes da cidade do Porto, definidos como amostra, mas que resultam na totalidade do universo, face aos critérios de selecção aplicados.

A análise do regime fiscal e leva-nos a considerar que existe um desfasamento entre os benefícios/isenções dos clubes desportivos e outras entidades que lhes são próximas.

Dos resultados obtidos dos inquéritos inferimos que mais de metade dos clubes desportivos têm, na generalidade, um “viver tributário” de acordo com as suas obrigações mas não exercem a totalidade dos seus direitos.

Finalizamos com algumas sugestões que consideramos ser pertinentes e que proporcionarão um “melhor” desporto no futuro.

**Palavras-chave:** clube desportivo, utilidade pública, fiscalidade, normas contabilísticas, impostos, deveres, direitos.



## **Abstract**

This dissertation aims to study the tax regime of the sports clubs, hosted in the city of the Port, with statute of public utility and do not participate in professional sports competitions. The aim of the research is to confront (survey) the importance of the tax (and account) norms in the everyday life of the sport club.

We undertake the bibliographical revision in a perspective of the normative framing of the sports clubs and its tax framing. We analyzed different official plans of accounting, with the aim of finding a suitable proposal of accounting for the entities covered in this study. In the international and european context we made a small incursion in the comparative case-law, in the concept and characteristics of the non-governmental organizations, finishing with the analysis of some selected cases. To attain the objectives of the work, we interviewed twenty clubs of the city of Oporto, defined as sample, in accordance with previous criteria of selection. The analysis of the tax regime of the clubs shows that there is a mismatch between benefits and exemptions granted to these entities and others related entities.

On the basis of the inquiries results, we infer that more than half of the sports clubs have a “tax life” in accordance with legal and tax obligations, but they do not exert the totality of its rights.

We finish with some suggestions that we consider being relevant and that will provide a “better” sport in the future.

**Word-key:** sport club, public utility, accountancy, norms, taxes, duties, rights.





## Résumé

Cette dissertation a pour objet d'étude le régime fiscal des clubs sportifs, siégés dans la ville de Porto, avec du statut d'utilité publique et qui ne participent pas en compétitions sportives professionnelles.

L'objectif de cette recherche est d'examiner l'importance des normes fiscales et comptables ainsi que de tout ce qui se rapporte aux impôts/taux dans le quotidien du club sportif.

On a effectué la révision bibliographique dans une perspective d'encadrement normatif des clubs sportifs ainsi que son encadrement fiscal.

On a analysé de divers plans officiels de comptabilité, avec l'intention de se reporter au contexte, de forme soutenue, la proposition du plan de comptabilité qu'on a élaborée pour les entités qui sont objet de cette étude.

En ce qui concerne l'espace international et européen, on a fait une petite incursion dans le droit comparé, dans les droits contemporains, dans le concept et dans les caractéristiques des organisations non gouvernementales, en finissant avec l'analyse jurisprudentiel de quelques cas sélectionnés.

Pour donner accomplissement à l'objectif de ce travail et conséquente réponse aux questions formulées, on a enquêté vingt clubs de la ville de Porto, définis à l'échantillon, mais qui résultent dans la totalité de l'univers, face aux critères de sélection appliqués.

L'analyse du régime fiscal nous emmène à considérer qu'il y a un décalage entre les bénéfices/exemptions des clubs sportifs et d'autres entités qui leur sont proches.

Des résultats obtenus des enquêtes on conclut que plus de moitié des clubs ils sportifs ont, en général, un «vivre tributaire» convenable à leurs obligations mais ils n'exercent pas la totalité de leurs droits.

On finit avec quelques suggestions qu'on considère être pertinentes et qui proportionneront un «meilleur» sport à l'avenir.

Mots-clés: club sportif, utilité publique, fiscalité, normes comptables, impôts, devoirs, droits.



## Abreviaturas e siglas

AGT .....	Administração Geral Tributária
AR .....	Assembleia da República
Art .....	Artigo
CAC .....	Código Aduaneiro Comunitário
CC .....	Código Civil
CCA .....	Código da Contribuição Autárquica
CIMSISD .....	Código do Imposto Municipal de SISA e do Imposto sobre Sucessões e Doações
CPA .....	Código do Procedimento Administrativo
CPC .....	Código de Processo Civil
CPCI .....	Código de Processo das Contribuições e Impostos
CPP .....	Código de Processo Penal
CPPT .....	Código de Procedimento e de Processo Tributário
CRP .....	Constituição da República Portuguesa
DecR .....	Decreto Regulamentar
DGF .....	Direcção Geral de Finanças
DGCI .....	Direcção Geral dos Impostos
DL .....	Decreto-Lei
DR .....	Diário da República
EBF .....	Estatuto dos Benefícios Fiscais
EM .....	Estatuto do Mecenato
ECUP .....	Estatuto das Colectividades de Utilidade Pública
EUP .....	Estatuto de Utilidade Pública
IEC's .....	Impostos especiais sobre o consumo
IDP .....	Instituto do Desporto de Portugal
IGF .....	Inspecção Geral de Finanças
IMI .....	Imposto Municipal sobre Imóveis
IMS .....	Imposto Municipal de Sisa
IMT .....	Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis
IRC .....	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
IRS .....	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
IS .....	Imposto de Selo
ISD .....	Imposto sobre Sucessões e Doações

ISP .....	Imposto sobre Produtos Petrolíferos
ISV .....	Imposto sobre Veículos
IUC .....	Imposto Único de Circulação
IVA .....	Imposto sobre o Valor Acrescentado
L .....	Lei
LBAFD.....	Lei de Bases da Actividade Física e do Desporto
LBD .....	Lei de Bases do Desporto
LBSD .....	Lei de Bases do Sistema Desportivo
LFL .....	Lei das Finanças Locais
LFRA .....	Lei das Finanças das Regiões Autónomas
LGT .....	Lei Geral Tributária
LOE .....	Lei do Orçamento do Estado
OE .....	Orçamento do Estado
ONG's .....	Organizações Não-Governamentais
Port. ....	Portaria
PCCDUP .....	Plano de Contabilidade dos Clubes Desportivos de Utilidade Pública
POC .....	Plano Oficial de Contabilidade
POCAL .....	Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais
POC-Educação.....	Plano Oficial de Contabilidade Pública para o sector da Educação
POCISSSS.....	Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social
POCP .....	Plano Oficial de Contabilidade Pública
PROFAC .....	Plano Oficial de Contabilidade das Federações, Associações e Agrupamentos dos Clubes
RCR .....	Regulamento de Cobranças e de Reembolsos
RGIT .....	Regime Geral de Infracções Tributárias
RITI .....	Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias
RJIFNA .....	Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras
SS .....	Segurança Social
STA .....	Supremo Tribunal Administrativo
TC .....	Tribunal Constitucional
TJCE.....	Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias
TOC .....	Técnicos Oficiais de Contas
TSU .....	Taxa Social Única
UE .....	União Europeia

## Introdução

### 1. Preliminares

---

O movimento associativo, com especial destaque para os clubes desportivos, representa uma clara força económica, social, política e desportiva, devendo procurar assegurar-se que a clarificação das suas relações com o Estado seja traduzida em legislação adequada, de forma a ser respeitada a sua relevância social e desportiva.

Cerca de vinte anos ligado à vida interna de um clube desportivo, não vocacionado para a prática desportiva profissional, foi tempo suficiente para nos questionarmos sobre os problemas quotidianos da sua gestão e de nos apercebermos do tratamento que esse clube desportivo recebe da Administração Pública.

Por outro lado, fomos tomando consciência que a maioria das reflexões sobre os clubes desportivos se centram nos “grandes clubes”, aqueles que participam em competições de natureza profissional e, dentro deles, dos “clubes de futebol”.

A eles destaca a imprensa, genérica ou especializada, os grandes espaços; também para eles se dirigem as palavras dos políticos.

No decorrer da tese de dissertação, para o Mestrado em Ciências da Educação na Área de Gestão Desportiva da FCDEF Porto, bem como nas suas conclusões, estas ideias foram-se sedimentando.

Acresce que, a partir dos anos 1996 e 1997, a Administração Fiscal passa a controlar, de forma mais rigorosa, a actividade dos clubes desportivos de pequena dimensão, com especial atenção para a sua actividade comercial e acessória.

Tudo isto, em suma, levou-nos a eleger como projecto de investigação, um tema que relacionasse aquele tipo de agremiações desportivas e o seu “viver tributário”.

Do trabalho que desenvolvemos num clube desportivo, e do contacto

com dirigentes de outros clubes desportivos, pudemo-nos aperceber que existe pouco conhecimento, por exemplo, sobre o conteúdo do DL nº 74/98, de 27 de Março – Plano Oficial de Contabilidade para as Federações, Associações e Agrupamentos de Clubes (PROFAC), bem como das isenções e benefícios fiscais previstos na lei.

Nos clubes desportivos o regime contabilístico e a demonstração de resultados são, geralmente, apenas para “consumo interno” (Assembleia Geral) não havendo, na generalidade, preocupações com o IVA, o IRS, o IRC, os benefícios fiscais, etc.

No entanto, o preâmbulo daquele Decreto-Lei refere que “Durante e mesmo após o período estabelecido para aplicação deste plano oficial de contabilidade serão previstas acções de apoio técnico e acompanhamento por parte das entidades ou organismos competentes”.

Não temos conhecimento que este apoio tenha sido concretizado às associações e a clubes desportivos (que não disputem competições profissionais), embora a estes não diga directamente respeito.

Face ao mediatismo que é dado ao "futebol" em todas as suas vertentes, com especial destaque para o volume de negócios (transferências, venda de passes, remunerações, etc.), suspeita de corrupção, evasão e/ou fraude fiscal, existe, por parte da Administração Fiscal, uma tendência para identificar as obrigações da generalidade dos clubes desportivos com os “clubes de futebol”.

Não estão estes serviços, por vezes, consciencializados nem sensibilizados para a realidade efectiva (receitas, despesas, função social, educativa e recreativa) da maior parte dos clubes desportivos.

Ora, o desporto é um bem cultural a que todos têm direito (artigo 79º da CRP) mas que nem sempre todos têm acesso. As recomendações e orientações das instituições que intervêm a nível internacional são inequívocas quanto à importância do desenvolvimento desportivo na melhoria da qualidade de vida activa, na formação integral e equilibrada de cada indivíduo e na humanização da vida social.

Se olharmos de relance para os resultados finais de alguns encontros

que se ocuparam da realidade dos clubes desportivos em geral, mas muito particularmente daqueles que não participam em competições desportivas profissionais, não é difícil recolher um conjunto de preocupações e dúvidas quanto ao seu presente e futuro.

Assim, no 1º Congresso das Colectividades da Região Norte, realizado em Julho de 1999, adiantaram-se entre outras as seguintes conclusões:

- Reivindicar para o movimento associativo o Estatuto de Parceiro Social, tendo em conta a dimensão do movimento avaliado em mais de 3.000.000 de associados, em cerca de 20.000 colectividades e 300.000 dirigentes associativos que trabalham diariamente, a título gratuito, e que gerem uma economia social que movimenta largos milhões de contos.

- Reivindicar a redefinição do Estatuto de Utilidade Pública e Isenções Fiscais, de modo a que esta concessão a uma associação não represente apenas uma honra e um reconhecimento público do mérito da sua acção social, tendo um efeito meramente simbólico, mas que traga benefícios reais para a associação em causa. Recomendar um maior alargamento do âmbito, uma maior simplicidade e celeridade do processo, bem como a passagem da competência de concessão da Administração Central para a Administração Local.

- Reivindicar da Associação Nacional de Municípios Portugueses (A.N.M.P.), que promova uma sensibilização junto das autarquias para que ajustem os regulamentos e posturas municipais às especificidades das diversas actividades desenvolvidas pelas associações.

- Reivindicar o aumento das isenções em sede de Estatuto de Benefícios Fiscais e IRC.

- Promover acções de formação específicas na área da contabilidade, de modo a que todas as associações possam apresentar contas transparentes e rigorosas.

- Exigir que o Estado Português cumpra a Constituição da República no que respeita ao desporto, assim como as recomendações das organizações internacionais sobre o desporto para todos.

- Clarificar a função social dos clubes face às suas comunidades,

procurando orientar a sua actividade também para a saúde pública, o bem-estar e a qualidade de vida de toda a população.

- Aproveitamento das instalações desportivas no seu conjunto procurando estabelecer acordos de cooperação entre as colectividades, as escolas, as autarquias e a Administração Central.

- Exigir o acesso aos apoios directos do Instituto do Desporto, na base de critérios transparentes, considerando que, segundo as estatísticas do INE, as colectividades constituem automaticamente o seu orçamento em valores que rondam os 70% a 80% e face ao papel social relevante que desempenham na área do desporto.

Também do IV Congresso Nacional das Colectividades de Cultura Recreio e Desporto, realizado em Abril de 2001, pudemos constatar algumas dessas preocupações que passamos a transcrever:

- Declaram que a legislação existente não serve o interesse das Colectividades, mas pelo contrário agravam e dificultam a sua acção;

- Exigem que a legislação existente seja urgentemente alterada e que, tal como no caso de nova legislação, haja sempre o parecer prévio do Movimento Associativo;

- Reivindicam a aprovação urgente de:

- Lei que isente as colectividades do IVA na compra de equipamento para a sua actividade.

- Equiparação das Colectividades com Utilidade Pública às IPSS, para efeitos fiscais.

- Actualização do Estatuto de Utilidade Pública.

- Adequação da Lei do Mecenato à realidade associativa.

O presumível desajustamento existente entre o regime fiscal (enquadramento legislativo) e o movimento associativo foi ainda, identificado no Congresso no Desporto Amador, realizado em Junho de 2001, do qual transcrevemos algumas conclusões/propostas apresentadas:

- Criação de um programa específico de apoio à modernização tecnológica dos Clubes, nomeadamente nas áreas da informática e das novas tecnologias de comunicação.



- Isenção de licenças de publicidade relativas à divulgação do Clube e suas actividades.
- Redução das contribuições para a Segurança Social a suportar pelos Clubes, relativas aos seus colaboradores, tendo em conta o Serviço Social que prestam.
- Taxa reduzida de IVA para as obras de construção e beneficiação de infra-estruturas e aquisição de equipamentos desportivos.
- Isenção de ISV (IA) na aquisição de viaturas para utilização desportiva.
- Em termos gerais, e no sentido do adequado enquadramento da actividade, deverá ser criada legislação desportiva, laboral, social e fiscal, para os Clubes de Desporto Amador.

## 2. Apresentação do problema – O cumprimento das obrigações fiscais e contabilísticas: avaliação e análise crítica

---

O clube desportivo é, no quadro do sistema desportivo nacional, a agremiação desportiva de base.

Tudo o que se relacionar com a sua vivência há-de, naturalmente, precipitar-se no todo do sistema.

Para nós, a questão que se coloca, é a de “medir” a importância das normas fiscais, de tudo o que se relaciona com os impostos, no quotidiano de um clube desportivo.

Os clubes desportivos têm noção das obrigações fiscais a que se encontram sujeitos? Enquanto contribuintes conhecem e exercem os seus direitos? Possuem, utilizam ferramentas de gestão contabilística que lhes permita apresentar contas rigorosas, transparentes, cumprindo e beneficiando das obrigações e direitos implícitos nos diversos Códigos?

Vivem, em suma, num quadro de legalidade tributária?

Esta questão, formulada genericamente, desdobra-se na aproximação a diversas temáticas que, no âmbito do nosso trabalho, dirão respeito ao imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC), ao imposto sobre o

valor acrescentado (IVA), ao estatuto dos benefícios fiscais (EBF), à contribuição autárquica/imposto municipal sobre imóveis (CA/IMI), ao imposto municipal de SISA (IMS), ao imposto sobre sucessões e doações (ISD), ao imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT), ao imposto de selo (IS), ao imposto sobre rendimento de pessoas singulares (IRS), à segurança social (SS) e ao estatuto do mecenato (EM).

### 3. Fundamentação prévia

---

#### 3.1. Direito fiscal, Direito internacional e Direito comunitário

É cada vez mais visível nos ordenamentos fiscais nacionais a existência de segmentos de direito internacional fiscal, isto é, de normas fiscais provenientes quase exclusivamente de convenções internacionais e visando fundamentalmente situações internacionais ou plurilocalizadas.

Este conjunto de normas jurídicas fiscais tem por objecto a regulamentação das "situações da vida que têm contacto, por qualquer dos seus elementos, com mais do que uma ordem jurídica, dotada de poder de tributar" ou, noutra formulação, compreende a totalidade das disposições jurídicas que se referem à tributação relativa a hipóteses que ultrapassam as fronteiras nacionais, ou seja, hipóteses que, implicando relações com âmbitos territoriais ou com ordenamentos jurídicos relativos a mais de um Estado, conduzem a que se apresente como credor tributário mais do que um Estado.

Estas situações têm hoje uma importância fundamental crescente, dada a cada vez maior internacionalização das relações económicas exigida pela tendencial globalização dos mercados quer a nível mundial, quer especialmente dentro dos espaços de forte integração económica como o é o caso da União Europeia. Compreende-se assim o actual empenhamento na luta contra a dupla tributação e a evasão fiscal internacionais, que aquela internacionalização facilita extraordinariamente. Uma luta que naturalmente não pode deixar de mobilizar os diversos instrumentos ou vias interna, comunitária e internacional.

Empenhamento que, acrescente-se, tende a ser concretizado pela generalidade dos países, através das vias referidas, seguindo as acções propostas pelas convenções-modelo da OCDE, ou seja, o Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património (1992) e o Modelo de Convenção de Dupla Tributação em Matéria de Sucessões e Doações (1982).

Embora se possa conceber o direito comunitário como um especial (*rectius* um qualificado) domínio do direito internacional, não podemos deixar de ponderar o reconhecido carácter supranacional do direito comunitário, uma característica de que, ao menos no actual estado de desenvolvimento da comunidade internacional, ainda não partilha o direito internacional.

Na harmonização fiscal dos impostos estaduais, é de assinalar que ela pode apresentar diversos graus ou níveis de concretização e não se verifica apenas relativamente à tributação do consumo. Assim e por outro lado, temos dois graus ou níveis de harmonização fiscal: a harmonização *stricto sensu* das legislações, em que se procede à erradicação das disparidades existentes entre as legislações nacionais de modo a chegar a soluções idênticas, sem limitar, contudo, o exercício da competência legislativa nacional; e a aproximação de legislações, em que se procura formar uma base comum de princípios e regras, de maneira a que não só as soluções, mas também os próprios direitos nacionais se tornem, senão idênticos, pelo menos, similares.

A harmonização fiscal representa, assim, a solução racional de compromisso entre a necessidade de eliminar as disparidades fiscais existentes entre os Estados membros e a salvaguarda da autonomia destes em sede da sua competência legislativa. O que permite distinguir a harmonização tanto da mera coordenação, que não pressupõe a erradicação das disparidades entre os diversos direitos e se situa ao nível da cooperação internacional dos Estados, como da unificação ou uniformização que envolve a eliminação total das disparidades e o conseqüente abrir mão de parcelas significativas da soberania.

De referir ainda neste sector do direito comunitário fiscal de harmonização, a disciplina dirigida a evitar a dupla tributação e a evasão fiscal decorrentes de situações fiscais europlurilocalizadas, isto é, de situações

fiscais com conexão relevante, à face do direito internacional público, com diversos Estados membros da União Europeia, disciplina que, pese embora a ostensiva complexidade e equivocidade da expressão, podemos designar por direito fiscal internacional comunitário.

### 3.2. Direito ao desporto e o clube desportivo

A Constituição da República Portuguesa<sup>1</sup>, lei fundamental do País, consagra, impressivamente o direito de associação (artigo 46º), pelo que é inequívoco o seu interesse e importância.

O Estado está obrigado a prosseguir a política cultural, desportiva e outras em cooperação com as associações, clubes e cidadãos organizados nas diferentes expressões associativas.

A participação construtiva e o desenvolvimento da democracia dependem tanto de uma educação permanente como de um livre acesso ao conhecimento, à cultura e ao desporto.

Todos os cidadãos têm direito à cultura física e ao desporto.

Portugal insere no seu texto constitucional uma disposição sem paralelo no quadro comunitário europeu, consagrando o direito ao desporto como um direito fundamental de todos os cidadãos.

Na Constituição da República Portuguesa, o desporto recolhe uma expressiva recepção, como podemos constatar no artigo 79º, sob a epígrafe "Cultura física e desporto":

1 - Todos têm direito à cultura física e ao desporto.

2 - Incumbe ao Estado, em colaboração com as escolas e as associações e colectividades desportivas promover, estimular, orientar e apoiar a prática e a difusão da cultura física e do desporto, bem como prevenir a violência no desporto.

O desporto, para além de estar implicitamente presente noutras disposições constitucionais [e.g. na previsão do direito dos trabalhadores aos lazeres – artigo 59º, nº 1, alínea d)] é ainda acolhido no quadro constitucional

---

<sup>1</sup> Miranda, J. e Medeiros, R.(2005), Constituição Portuguesa Anotada, Coimbra Editora.

dedicado à juventude (artigo 70º) e à protecção da saúde [artigo 64º, nº 2, alínea b)].

O direito ao desporto não pode deixar de ser entendido com a maior abertura possível, dado o próprio carácter democrático que este assume e que a Constituição tem presente ao definir os alicerces do Estado Português.

Democracia e liberdade no Estado, democracia e liberdade no desporto.

Como vemos, o direito ao desporto é um direito fundamental de todos os cidadãos que encontra localização sistemática no texto constitucional, no âmbito dos direitos e deveres culturais - Capítulo III da CRP - por sua vez inseridos na qualificação mais abrangente dos direitos e deveres económicos, sociais e culturais – Título III da CRP.

Seguindo a lição dos constitucionalistas J.J. Gomes Canotilho e Vital Moreira (Fundamentos da Constituição - 1991) estamos, desde logo, perante um direito de carácter universal – é um direito de todos a certas prestações - apresentando-se como um direito positivo.

Embora esteja dependente de uma série de medidas legislativas, o direito ao desporto tem importante relevo jurídico, quando encarado como direito subjectivo:

- implica uma interpretação das normas legais de modo conforme à consagração constitucional;
- a inércia do Estado quanto à criação de condições para a sua efectivação pode acarretar uma inconstitucionalidade por omissão;
- implica a inconstitucionalidade das normas legais que não desenvolvem a realização desse direito fundamental ou a realizem diminuindo o estágio anteriormente atingido.

Conforme refere Meirim<sup>2</sup> (1995), podemos definir associativismo desportivo como um “conjunto de organizações colectivas de cidadãos, sem fins lucrativos, que visam promover a prática desportiva e o desenvolvimento do sistema desportivo.”

---

<sup>2</sup> Meirim, José M. (1995), Clubes e Sociedades Desportivas, Livros Horizonte.

O associativismo desportivo recolhe as características próprias ao exercício da liberdade de associação, isto é, concretiza-se no respeito de três vertentes essenciais, conforme nos apontam os constitucionalistas J.J. Gomes Canotilho e Vital Moreira (1997):

- o direito individual dos cidadãos a constituir livremente associações sem impedimentos e sem imposições do Estado, bem como o direito de se filiar em associação já constituída;

- o direito da própria organização a organizar-se e a prosseguir livremente a sua actividade (desde que legal);

- o direito do cidadão de não entrar numa associação, bem como o direito de sair dela.

Emanações da sociedade civil, projecção da liberdade de associação constitucionalmente assegurada, as associações ocupam papel ímpar no sistema desportivo nacional.

De realçar, portanto, que o clube desportivo se apresenta no sistema desportivo como um dos seus mais importantes operadores, constituindo o momento primário do associativismo desportivo.

Como associação privada de fim não lucrativo, o clube desportivo nasce do exercício da liberdade de associação, constitucionalmente garantida a todos os cidadãos, configurando-se como uma das várias espécies de estruturas associativas que actuam neste espaço de intervenção cívica.

Desta forma, como regra, a sua formação, as suas finalidades e os meios a empregar para a sua prossecução, encontram-se sujeitos às normas que, de forma genérica, se ocupam do enquadramento das associações.

Uma lei de bases é, por definição, uma lei de alicerces de determinado domínio jurídico.

Aí vamos encontrar as directrizes normativas fundamentais a observar numa faceta da realidade social o que exige naturalmente a emanação de outras normas que as concretizem e as tornem operativas.

A Assembleia da República decretou a Lei nº 5/2007 – Lei de Bases da Actividade Física e do Desporto (LBAFD), tendo a mesma sido aprovada em 7 de Dezembro de 2006 e publicada em Diário da República em 16 de Janeiro de 2007.

A Lei nº 5/2007, de 16 de Janeiro, – Lei de Bases da Actividade Física e do Desporto (LBAFD), revogou (artigo 52º) a Lei nº 30/2004, de 21 de Julho – Lei de Bases do Desporto (LBD), que, por sua vez, já tinha substituído (revogado) a Lei nº 1/90, de 13 de Janeiro, com as alterações introduzidas pela Lei nº 19/96, de 25 de Junho – Lei de Bases do Sistema Desportivo (LBSD).

De salientar ainda que, de acordo com o artigo 51º, “A presente lei, nas matérias que não sejam reserva da Assembleia da República, deve ser objecto de regulamentação, por decreto-lei, no prazo de 180 dias.”

Na secção III – clubes e sociedades desportivas – encontramos a primeira referência estruturada em relação aos clubes desportivos.

Assim, temos o artigo 26º, nº 1; que nos define os clubes desportivos como sendo pessoas colectivas de direito privado, constituídas sob a forma de associação sem fins lucrativos, que tenham como objecto (escopo) o fomento e a prática directa (o sublinhado é nosso) de modalidades desportivas. O nº 2 deste artigo estabelece ainda que, se esses clubes desportivos participarem em competições profissionais, ficarão, em regra, sujeitos a um regime especial de gestão definido por lei podendo, no entanto, optar por constituir uma sociedade desportiva com fins lucrativos (SAD).

A lei define o regime jurídico destas sociedades anónimas, entre o qual destacamos o estabelecimento de um regime fiscal adequado à especificidade das mesmas (artigo 27º, nº 2).

O clube desportivo é uma pessoa colectiva de direito privado cujo objecto é o fomento e a prática directa de actividades desportivas, que se constitui sob forma associativa e sem intuitos lucrativos.

É neles que assenta toda a estrutura associativa: dos clubes aos agrupamentos de clubes (incluindo as associações de clubes) e destes às federações desportivas.

O posicionamento dos clubes desportivos no actual quadro do sistema desportivo nacional, encontra manifestações a diversos títulos, estando prevista (e em alguns casos, sendo exigida) a sua participação nos mais variados domínios.

A especificidade deste tipo de associação, as características próprias do fenómeno desportivo, origina a obtenção de respostas que, nos mais diversos níveis, têm presente essa particular realidade.

De acordo com o estatuto das colectividades de utilidade pública (declaração de utilidade pública), os clubes desportivos podem, na generalidade dos casos, usufruir desse estatuto. Tal facto resulta de os clubes desportivos, paralelamente aos interesses egoístas dos seus associados, prosseguirem um interesse geral da comunidade.

A declaração de utilidade pública é requerida pela pessoa colectiva sendo necessário, para que a mesma seja declarada, que a Administração Pública considere que o seu fim estatutário e a sua actividade efectiva fomentam e desenvolvem um interesse geral da comunidade<sup>3</sup> O estatuto de utilidade pública confere direitos, benefícios/isenções fiscais previstas na lei e outras regalias, e deveres, como o envio anual do relatório e contas para a Presidência do Conselho de Ministros, a prestação de informações solicitadas pelas entidades oficiais, a colaboração com o Estado e com as autarquias na prestação de serviços ao seu alcance e na cedência das suas instalações para a realização de actividades afins (Decreto-Lei nº 460/77, de 7 de Novembro, e Lei nº 151/99 de 14 de Setembro).

### 3.3. Em defesa do clube desportivo<sup>4</sup>

Parafraseando parte do título do livro “Em defesa do Desporto – mutações e valores em conflito” (2007), apresentamos alguns excertos da colectânea dos textos que o compõem.

A defesa dos clubes desportivos é intrínseca à defesa do desporto. São as entidades, a par da escola (em alguns casos), que promovem a prática desportiva (formal) de carácter regular, nas suas mais diversificadas vertentes.

Os exemplos que apresentamos são alguns, dos muitos que poderíamos seleccionar, mas que nos parecem adequados, face à sua actualidade e diversidade de autores expostos.

<sup>3</sup> Decreto-Lei nº 460/77, de 7 de Novembro.

<sup>4</sup> Bento, J. O. e Constantino, J. M., (coord.) (2007), *Em defesa do Desporto – mutações e valores em conflito*, Almedina.



Do prefácio, da autoria de J. Vicente de Moura, do livro acima referido, escolhemos: “De tanto ímpeto reformista, o desporto continua porque as instituições associativas persistem, enquanto o Estado descontinuado, parte e reparte, perde o sentido de se auto-avaliar, entender, racionalizar e de dialogar.

Por tudo isto o Movimento Olímpico - o mesmo é dizer o associativismo desportivo<sup>5</sup> - desconfia, por que tem opinião e sente-se o arquétipo dos valores que tornaram possível a evolução, com o trabalho e a dedicação de muitos.

O associativismo está por demais interessado e pronto a comprometer-se nos desafios do presente e do futuro, assim tenha espaço e condições. É essa a sua idiossincrasia e a sua mentalidade.

No desporto, como em muitas coisas na vida, há uma subsidiariedade e complementaridade intrínsecas, inter e intra sectoriais. É uma equação complexa cuja resolução implica conhecimento”.

Embora de forma mais abrangente, J. Olímpio Bento ao referir-se ao desporto apresenta-o com determinadas características, funções e competências, que consideramos enquadrarem-se de forma exemplar na nossa perspectiva de clube desportivo do séc. XXI. “Porque é no desporto que mais refulgem princípios caros ao trabalho (rigor, seriedade, empenho, afincamento, exigências, objectivos, regras, disciplina, compromissos, etc.), sem que isso leve à anulação ou subjugação dos valores e dimensões associadas ao lúdico e prazeroso. Pelo contrário, o desporto é a demonstração exuberante e cabal do quanto é possível humanizar e sublimar o labor esforçado e suado, por constituir uma síntese extraordinária e ímpar de coisas que apenas são opostas e contraditórias na aparência, nomeadamente trabalho e jogo, dor e felicidade, exigência e diversão, obrigação e liberdade, natureza e cultura, ter e ser etc.

O país não carece de “actividade física”; precisa sim de fomentar a actividade desportiva, de aumentar e melhorar a prática do desporto, em toda a sua multiplicidade. É isto que o movimento associativo (com o Comité Olímpico Português à cabeça) e as instituições que cuidam séria e responsabilmente da educação e do desporto do nosso país devem afirmar.

---

<sup>5</sup> Do qual, na nossa opinião, os clubes desportivos são o elemento chave.

Deste modo o desporto alicerça-se hoje num entendimento plural; constitui um fenómeno polissémico e manifesta-se numa realidade polimorfa. Ele é o conceito mais lato, representativo, congregador, sintetizador e unificador de dimensões filosóficas e culturais, biológicas e físicas, técnicas e táticas, espirituais, afectivas e psicológicas, antropológicas e sociológicas, etc., inerentes às práticas<sup>6</sup> de aprendizagem, exercitação, recreação, reabilitação, treino e competição no âmbito motor e corporal”.

Abordando valores educativos do desporto, J. Manuel Constantino observa que “o valor social do desporto e o contributo que pode dar à inclusão social, resulta, por um lado, do crescimento da participação activa e passiva das populações em torno do fenómeno desportivo e, por outro, da ligação com outros domínios sociais, como a política e economia.

Numa clara constatação da importância dos clubes desportivos, o mesmo autor, alude que são milhares os clubes desportivos cuja acção se dirige particularmente à prática desportiva dos jovens. Realizam um trabalho, muitas vezes, apenas conhecido nas comunidades onde se inserem, mas cujo valor social as ultrapassa. São homens e mulheres que benevolmente organizam, dirigem e enquadram a actividade desportiva dos jovens. Com eles criam laços de afecto e de confiança que são um importante contributo ao seu desenvolvimento equilibrado. São um suplemento de vida que oferecem aos outros, mas são também uma instância reguladora da vida social. Sem a sua acção ocorreriam necessariamente desequilíbrios, comportamentos de risco e desvios sociais.

E, numa mensagem construtiva, alerta que a vida dos clubes desportivos e o mundo associativo para serem motivantes para os jovens, precisam de se apresentar como um espaço aberto, de convivialidade para ambos os sexos, de participação individual e colectiva, na organização, enquadramento e direcção das actividades, permitindo-lhes uma afirmação individual e geracional.

A preocupação especial perante os jovens obrigará o clube desportivo a deslocar o centro das suas atenções menos para o resultado desportivo

---

<sup>6</sup> Essas práticas são, normalmente e em grande número, desenvolvidas nos clubes desportivos.

imediatamente e mais para a continuidade dos jovens na prática desportiva. A luta contra o abandono desportivo precoce, que se verifica à medida que os jovens avançam na idade, requer medidas preventivas contra o insucesso desportivo, já que aqui pode residir o motivo mais acentuado da sua exclusão. O que limitará o alcance educativo e de desenvolvimento social do próprio desporto se for praticado por menos pessoas. Encontrar um justo equilíbrio, para seleccionar sem eliminar, constitui um problema social e educativo de grande importância e de delicada e complexa solução”.

Com o título “O Dinheiro é Meu”, F. Tenreiro, apresenta-nos alguns problemas com que se debate o desporto português dos quais salientamos: “O investimento público no desporto é cada vez menor pelos cortes anuais continuados da sua fonte principal de financiamento directo e pelo crescimento das necessidades do desenvolvimento desportivo que não são resolvidos pelo mercado privado<sup>7</sup>. Podem acrescentar-se a ineficiência do diagnóstico deficiente das necessidades desportivas dos cidadãos e o aumento dos custos induzidos pela ineficácia legislativa e regulamentar, como factores adicionais de empobrecimento.

Sobre o papel da economia do desporto regista que, o desporto português tem problemas económicos estruturais que não se resolvem com a habitual produção legislativa e com políticas desportivas que não alavancam a liberdade e competitividade económicas dos agentes privados desportivos.

O mercado da formação desportiva e do desporto para todos é um outro segmento incapacitado pela acção pública. Nos países europeus desenvolvidos este segmento alcança percentagens elevadas da população com médias próximas e superiores a cinquenta por cento das respectivas populações. O associativismo desportivo é o produtor principal destes serviços desportivos acompanhado a alguma distância pelo sector empresarial, com finalidade lucrativa e que está em expansão. As características da produção benévola tornam-no preferencial para a produção desportiva económica, produzida e consumida, que é, pela mesma população e de acordo com os seus interesses. As empresas dedicam-se a estratos sociais com rendimentos

---

<sup>7</sup> Os crescimentos recentes devem-se a grandes eventos, ou seja, a meios que saem do orçamento público e não se dirigem directamente para a prática e o associativismo desportivo.

elevados e "maduros" quanto à sua exigência em qualidade e especificidade do serviço desportivo.

Na perspectiva deste autor, o desporto nunca demonstrou ao Estado, à economia e à sociedade que o investimento em desporto é um investimento em capital humano de altíssima qualidade e que o retorno de cada euro investido é muito elevado.

Vários elementos demonstram que o produto desportivo não tem preço. Um jovem que inicie um programa de formação desportiva adequadamente acompanhado desportiva, escolar, familiar e socialmente, tendo sucesso na formação de uma segunda profissão para além da desportiva, irá ser um cidadão com uma projecção técnica e profissional elevada e um modelo social ao longo de toda a sua vida.

O associativismo desportivo aceita a jurisdicionalização do Desporto português como um instrumento eficaz, na perspectiva que o Estado defina a lei e deixe as organizações desportivas fazer o que entenderem com os subsídios públicos atribuídos. A jurisdicionalização do desporto é um processo que tem custos financeiros elevados, no respeitante ao orçamento público e gera prejuízos económicos muito superiores, fruto da incapacidade de afirmação de organizações benévolas e trabalhando no limite das suas capacidades.

Este modelo de produção jurídica da política desportiva nacional retira iniciativa, competitividade, transparência e desincentiva o assumir do risco no desenvolvimento das actividades pelas organizações associativas desportivas.

Em geral, entre nós, a lei do desporto encarece o acto desportivo, desresponsabiliza o dirigente público e é incapaz de conceber e consensualizar comportamentos competitivos para o associativismo desportivo amador e para o profissional em cada um dos seus mercados privados.

Economicamente, o efeito é o esmagamento das margens de benefícios e a extrema dificuldade de sobrevivência dos agentes desportivos menos competitivos e menos influentes à mesa do orçamento”.

Por fim, citamos Carla Ribeiro que refere: “As infra-estruturas desportivas vocacionadas para a prática formal são, e serão sempre, um

importante vector do desenvolvimento desportivo. O que pretendemos realçar, é a necessidade de serem, sempre que possível, encontradas valências adicionais e exploradas as possibilidades que possam permitir uma utilização mais abrangente, mantendo o princípio de diversidade de actividades para diversidade de objectivos. Este objectivo aplica-se tanto a novas como às actuais instalações desportivas.

Neste sentido, a oferta de prática no âmbito do Desporto para Todos tem de ter a capacidade de estar perto, numa escala local, pulverizada e não concentrada, relacionando-se naturalmente com as questões da diversidade: proporcionar mais oferta em locais próximos, aumenta as opções individuais de prática no dia a dia. Neste contexto, especial chamada de atenção para o papel fundamental a desempenhar pelas autarquias, bem como pelos mais de 11.000 clubes e associações desportivas presentes em todo o território nacional.

Na acessibilidade às actividades, o princípio a aplicar no âmbito das políticas de Desporto para Todos deve ser o da adaptação e equilíbrio. Adaptação das actividades para que, mantendo a essência, possam ser realizadas por diferentes grupos de pessoas, e equilíbrio entre as que são pagas, co-financiadas ou gratuitas, para que a oferta corresponda a diferentes expectativas”.

#### 3.4. O Desporto e a Tributação

São evidentes as relações entre os impostos e a actividade desportiva, entendida esta num sentido lato, não nos parecendo difícil constatar a importância que tem para o desporto, e em particular para os clubes desportivos que não participam em competições desportivas profissionais, o impacto do sistema tributário.

A título de mero exemplo, referem-se algumas disposições que decorrem da última reforma fiscal.

O DL nº 198/2001, de 3 de Julho, operou a revisão do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), do Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas (IRC) e do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF).

De acordo com o objecto do nosso trabalho, apenas iremos referenciar algumas situações no que diz respeito ao IRC e ao EBF.

Em relação ao CIRC destacamos:

- A extensão da obrigação de imposto aos rendimentos derivados do exercício em território português de actividade de desportista, excepto quando seja feita prova de que estes não controlam directa ou indirectamente a entidade que obtém o rendimento – artigo 4º, nº 3, alínea d) – [artigo 4º, nº 3, alínea d) CIRC 2000].

- Embora sujeitos a algumas condições, os rendimentos directamente derivados de actividades desportivas encontram-se igualmente isentos de IRC – artigo 11º – (anterior, artigo 10º CIRC 2000).

- No que respeita às pessoas colectivas e outras entidades residentes que não exercem a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola, são considerados rendimentos não sujeitos a IRC, as quotas pagas pelos associados em conformidade com os estatutos, bem como os subsídios recebidos e destinados a financiar a realização de fins estatutários – artigo 49º, nº 3 – (anterior, artigo 48º, nº 3 CIRC 2000).

- De assinalar que as pessoas colectivas de utilidade pública, dentro dos limites da sua competência, também devem fiscalizar o cumprimento das obrigações impostas pelo CIRC – artigo 124º – (ex artigo 107º CIRC 2000).

Em relação ao Estatuto dos Benefícios Fiscais, registamos três aspectos:

- A isenção de contribuição autárquica encontra-se estabelecida a favor das pessoas colectivas de mera utilidade pública e das associações desportivas e das associações juvenis, em relação aos prédios ou parte de prédios destinados à realização dos seus fins – artigo 40º, nº 1, alíneas e) e i) – (ex artigo 50º, nº1, alíneas e) e i) EBF 2000).

- Nos termos do artigo 52º, nº 1, ficam isentos de IRC os rendimentos das colectividades desportivas, de cultura e de recreio, abrangidas pelo artigo 11º do CIRC (ex artigo 10º CIRC 2000), desde que a totalidade dos seus rendimentos brutos sujeitos a tributação não exceda o montante de € 7.481,97 (ex artigo 48º, nº 1 EBF 2000).

- Por último, conforme o nº 2 do mesmo artigo, as importâncias investidas pelos clubes desportivos em novas infra-estruturas ou por eles despendidos em actividades desportivas de recreação e no desporto de rendimento, não provenientes de subsídios, podem ser deduzidas ao rendimento global até ao limite de 90% da soma algébrica dos rendimentos líquidos previstos no artigo 11º, nº 3, do CIRC, sendo o eventual excesso deduzido até ao final do segundo exercício seguinte ao do investimento.

Como podemos constatar, estas disposições já estavam contempladas no regime anterior, apenas havendo alteração na numeração de alguns artigos, mantendo-se imutável o seu conteúdo.

No entanto, segundo J. M. Meirim (2001), “para além das alterações normativas ocorridas deve-se registar, com inegável nota positiva, o facto de em anexo ao diploma se publicarem os correspondentes articulados daqueles importantes textos, desta forma se alcançando um aumento de clareza e segurança jurídicas em domínio em que se registam inúmeras alterações ao longo do tempo”.

#### 4. Missões do estudo

---

As missões do presente estudo serão divididos em principais e complementares, consoante se refiram, respectivamente, ao estudo principal ou ao estudo complementar.

O estudo principal, e conseqüentemente as missões principais, visa identificar o regime fiscal dos clubes desportivos e propor um Plano de Contabilidade (oficial) específico para Clubes Desportivos com Estatuto de Utilidade Pública (PCCDUP).

O estudo complementar e conseqüentes objectivos complementares, visam analisar comparativamente o regime fiscal dos clubes desportivos e o de outras entidades afins, bem como identificar as pretensões daqueles clubes e as suas justificações.

O objecto da nossa investigação é a de apurar o regime fiscal dos clubes desportivos titulares do estatuto de pessoa colectiva de utilidade pública (sem participação em competições profissionais), não só baseados numa observação positivista, mas também a partir da aplicação do normativo levado a cabo por aquelas organizações desportivas.

Para atingir este desiderato, lançamos mão da elaboração de um inquérito e do uso de entrevistas, sendo que as respostas obtidas, para alcançar uma compreensão crítica, são balizadas no tempo (2001-2004).

Ora, este método dificilmente se compadece com as mutações quase constantes das normas fiscais querendo isto significar que a realidade fiscal vigente para o nosso universo de agremiações desportivas poderá ser, “amanhã”, eventualmente, diversa daquela com que trabalharemos nesta investigação.

Resta, contudo, e parece-nos que será suficiente para a importância deste trabalho académico, as pistas que o nosso estudo lançará quanto ao grau de adequação e aplicação das normas fiscais que colidem ou não, directamente com a vivência dos clubes desportivos com a caracterização que adiantamos, os quais, sem dúvida, constituem a esmagadora maioria dos clubes desportivos portugueses.

## 5. Estrutura da dissertação

---

---

A dissertação está dividida em seis capítulos e um espaço conclusivo (conclusões) desenvolvidos da seguinte forma:

Capítulo I – Começa por fazer um enquadramento normativo dos clubes desportivos analisando instrumentos legais nacionais, a Constituição da República Portuguesa, a lei de bases da actividade física e do desporto, o Código Civil e o estatuto das colectividades de utilidade pública (estatuto das pessoas colectivas de utilidade pública);



Capítulo II – Apresenta noções relevantes de direito fiscal evidenciando, na secção I, a sua base doutrinária e jurisprudencial. Na secção II realçamos o enquadramento constitucional-fiscal e analisamos em pormenor o CIRC, o CIVA, o EBF, o EM.

Capítulo III – Denominado de enquadramento contabilístico dos clubes desportivos, analisa diversos POC's seleccionados e elabora-se um POC específico para clubes desportivos com estatuto de utilidade pública.

Capítulo IV – Está dedicado ao regime fiscal dos clubes desportivos, no âmbito dos diversos Códigos e outros diplomas legais susceptíveis de serem aplicados a estas entidades.

Capítulo V – Nesta parte do estudo efectua-se uma pequena incursão na dimensão internacional nas perspectivas do direito comparado e descrevem-se algumas “famílias” do direito contemporâneo. Apresentamos o conceito de ONG's e respectivo enquadramento fiscal, no espaço internacional e europeu. Ainda, neste capítulo, analisamos alguns casos de jurisprudência internacional e europeia.

Capítulo VI – Fundamentamos as concepções metodológicas utilizadas neste estudo, delineando o nosso modelo de análise. Delimitamos e caracterizamos, de uma forma sumária, os clubes desportivos que integram a nossa amostra de estudo. Definimos os critérios de selecção da referida amostra. Indicamos os instrumentos e a metodologia adoptados na recolha de dados. Discorre também a apresentação e análise dos resultados;

Conclusões – Neste espaço conclusivo, apresentam-se algumas considerações gerais e fazemos a análise comparativa do regime fiscal dos clubes desportivos com outros entes. Referimos o que sobressai da parte experimental procurando dar resposta ao problema. Finalmente, apresentamos algumas sugestões que decorrem das nossas conclusões, bem como das preocupações e dúvidas emanadas por parte das direcções dos clubes desportivos inquiridos.



## Capítulo I – Enquadramento normativo dos clubes desportivos

### 1. Na Constituição da República Portuguesa

---

#### 1.1. Introdução

Sendo a Constituição da República Portuguesa<sup>8</sup> a lei fundamental do País parece-nos ser importante fazer uma breve leitura e análise da mesma no âmbito do nosso estudo.

Optamos por subdividir essa análise em dois momentos, inserindo no primeiro os artigos relacionados, directa ou indirectamente, com os clubes desportivos e no segundo momento, os artigos relacionados com os impostos.

Referenciamos, de seguida, os artigos analisados bem como a sua localização na CRP. As anotações, em nota de rodapé, foram elaboradas de acordo, com as indicações dos autores das obras supracitadas.

#### Princípios Fundamentais

Artigo 9º (b, d) ..... Tarefas fundamentais do Estado

#### PARTE I – Direitos e Deveres Fundamentais

##### TÍTULO I – Princípios gerais

Artigo 12º (2) ..... Princípio da universalidade

Artigo 22º ..... Responsabilidade das entidades públicas

##### TÍTULO II – Direitos, liberdades e garantias

##### CAPÍTULO I – Direitos, liberdades e garantias pessoais

Artigo 46º (1,2)..... Liberdade de associação

##### CAPÍTULO II – Direitos, liberdades e garantias de participação política

Artigo 52º (1,3a)..... Direito de petição e direito de acção popular

##### TÍTULO III – Direitos e deveres económicos, sociais e culturais

##### CAPÍTULO II – Direitos e deveres sociais

Artigo 63º (1,5)..... Segurança social e solidariedade

Artigo 64º (2b)..... Saúde

Artigo 70º (1d,e,2,3).... Juventude

Artigo 71º (2)..... Cidadãos portadores de deficiência

Artigo 72º..... Terceira idade

---

<sup>8</sup> Miranda, J. e Medeiros, R. (2005), Constituição Portuguesa Anotada, Coimbra Editora; Lopes, J.J. Almeida (2005), Constituição da República Portuguesa, 6ª Revisão Anotada, Almedina.

### CAPÍTULO III – Direitos e deveres culturais

Artigo 73º (2,3)..... Educação, cultura e ciência

Artigo 78º (2)..... Fruição e criação cultural

Artigo 79º (1,2)..... Cultura física e desporto

### TÍTULO VII – Regiões Autónomas

Artigo 228º ..... Autonomia legislativa

#### 1.2. Princípios fundamentais

O artigo 9º estabelece, entre outras, como tarefas<sup>9</sup> fundamentais do Estado:

- alínea b), garantir os direitos e liberdades fundamentais e o respeito pelos princípios do Estado de direito democrático<sup>10</sup>;
- alínea d), promover o bem-estar e a qualidade de vida do povo e a igualdade real entre os portugueses, bem como a efectivação dos direitos económicos, sociais, culturais e ambientais, mediante a transformação e modernização das estruturas económicas e sociais<sup>11</sup>.

#### 1.3. Direitos e deveres fundamentais: Princípios gerais

O artigo 12º, nº 2, diz que as pessoas colectivas gozam dos direitos e

---

<sup>9</sup> As *tarefas* mais não são do que fins ou grandes metas a atingir pelo Estado; as *incumbências*, conexas com as funções como actividades típicas (política, legislativa, administrativa, jurisdicional), correspondem a especificações das tarefas ao serviço de direitos e interesses a salvaguardar ou a promover.

<sup>10</sup> A garantia dos direitos e liberdades fundamentais e a efectivação dos direitos económicos, sociais, culturais e ambientais fazem-se, essencialmente, embora não exclusivamente, através das normas da parte I.

De notar — o que mostra bem a diversa estrutura de cada uma das categorias de direitos — o modo como se acham redigidas as alíneas *b)* e *d)*: ao Estado cumpre *garantir* os direitos e liberdades fundamentais; e *promover a efectivação dos direitos económicos, sociais, culturais e ambientais* (assim como o bem-estar, a qualidade de vida e a igualdade real entre os portugueses) "mediante a transformação e a modernização das estruturas económicas e sociais".

<sup>11</sup> Os primeiros são direitos incondicionados e, desde logo, vinculativos de todas as entidades públicas e privadas (art.18º, nº 1), embora algumas das pertinentes normas constitucionais não se ofereçam exequíveis por si mesmas. Os segundos dependem, em larga medida, na sua concretização de condições de facto a obter e a construir. Onde, as estruturas não são idênticas. E é assim também no confronto entre a igualdade perante a lei do artigo 13º e a igualdade real da alínea *d)*, explanada esta, mais à frente, em artigos, entre outros, como os 63º (segurança social), 64º (saúde), 65º (habitação), 71º (cidadãos portadores de deficiência), 81º, alíneas *a)*, *b)* e *d)* (incumbências prioritárias do Estado, 103º, nº 1, e 104º, nº 1 (impostos). E ainda, quanto a "incentivos", o meio mais eficaz vem a ser a educação, aliás também voltada para "a participação democrática na vida colectiva" (artigo 73º, nº 2). Mas a ideia é igualmente retomada nos preceitos, entre outros, relativos à juventude (art. 70º, nº 2) e à terceira idade (art. 72º, nº 3).

estão sujeitas aos deveres compatíveis com a sua natureza<sup>12</sup>.

As pessoas colectivas só têm os direitos compatíveis com a sua natureza, ao passo que as pessoas singulares têm todos os direitos, salvo os especificamente concedidos apenas a pessoas colectivas ou a instituições (v. g., o direito de antena). E, como nota o Tribunal Constitucional, tem de reconhecer-se que, ainda quando certo direito fundamental seja compatível com essa natureza e, portanto, susceptível de titularidade "colectiva" (*hoc sensu*) daí não se segue que a sua aplicabilidade nesse domínio se vá operar exactamente nos mesmos termos e com a mesma amplitude com que decorre relativamente às pessoas singulares.

Por outro lado, à luz dos valores fundamentais da ordem constitucional, o direito ao desenvolvimento da personalidade só se concebe como direito das pessoas singulares; e as pessoas colectivas só podem usufruir de direitos que, na óptica dos seus princípios políticos, possam ou devam ser-lhes atribuídos. Finalmente, *cada* pessoa colectiva somente pode ter os direitos conducentes à prossecução dos fins para que exista, os direitos adequados à sua *especialidade* — é o princípio geral de Direito (artigo 160º, nº 1, do Código Civil) e que a Constituição se dispensa de reproduzir. Os deveres fundamentais, mais ainda do que os direitos, são concebidos como individuais. Mas há deveres igualmente extensivos às pessoas colectivas, como o de defesa do ambiente e o de pagar impostos.

O artigo 22º<sup>13</sup> estabelece que o Estado e as demais entidades públicas são civilmente responsáveis em forma solidária com os titulares dos seus órgãos, funcionários ou agentes, por acções ou omissões praticadas no exercício das suas funções e por causa desse exercício, de que resulte violação dos direitos, liberdades e garantias ou prejuízo para outrem<sup>14</sup>.

O sentido da distinção da parte final do artigo 22º — entre acções ou

---

<sup>12</sup> Os direitos fundamentais e, em geral, todos os direitos, são primordialmente direitos das pessoas singulares. No entanto, há também direitos institucionais e, daí, o artigo 12º, nº 2. Não se trata de uma equiparação, antes pelo contrário, trata-se de uma limitação.

<sup>13</sup> O artigo 22º da Constituição, cuja redacção permanece inalterada desde 1976, estabelece um **princípio geral de responsabilidade civil do Estado e demais entidades públicas**.

<sup>14</sup> O artigo 22º da Constituição, na esteira da solução consagrada no artigo 2º, nº 1, e no artigo 3º, nº 1, do Decreto-Lei nº 48.051, de 21 de Novembro de 1967, exige, para que o Estado e as demais entidades públicas sejam responsáveis, que as **acções ou omissões danosas tenham sido "praticadas no exercício das suas funções e por causa desse exercício"**.

omissões de que resulte violação dos direitos, liberdades e garantias e acções ou omissões de que resulte prejuízo para outrem — é, na opinião de Jorge Miranda (2005), controverso. Mas afigura-se inquestionável que, por um lado, a obrigação de indemnizar — mesmo quando resulta da violação de direitos, liberdades e garantias — pressupõe, necessariamente, um dano, já que o dano do lesado está no centro do instituto da responsabilidade civil. Pela leitura conjugada do artigo 22º com o artigo 271º, nº 1, da Constituição, a responsabilidade pode, à partida, resultar, da violação de direitos, liberdades e garantias, da ofensa de outros direitos fundamentais ou de quaisquer direitos ou interesses legalmente protegidos.

#### 1.4. Direitos, liberdades e garantias

O artigo 46º<sup>15</sup> consagra amplamente a liberdade de associação, ao proclamar que os cidadãos têm o direito de, livremente e sem dependência de qualquer autorização, constituir associações, desde que estas não se destinem a promover a violência e os respectivos fins não sejam contrários à lei penal. Mais: as associações prosseguem livremente os seus fins sem interferência das autoridades públicas e não podem ser dissolvidas pelo Estado ou suspensas nas suas actividades senão nos casos previstos na lei e mediante decisão judicial<sup>16</sup>.

A liberdade ou autonomia interna das associações acarreta a existência de uma vontade geral ou colectiva, o confronto de opiniões para a sua formação, a distinção de maiorias e minorias. Daí a necessidade de observância dos princípios decorrentes do Estado de Direito democrático (artigo 2º) e a vinculação das associações aos direitos, liberdades e garantias (artigo 18º, nº 1).

---

<sup>15</sup> O artigo 46º contempla as associações com o alcance mais amplo, podendo entender-se nele compreendidas não só as associações *stricto sensu* ou as associações de Direito privado mas também quaisquer comissões e organizações de pessoas (como as comissões de trabalhadores e as organizações de moradores, referida nos artigos 54º, 263º e segs.), assim como os partidos políticos (artigo 51º).

<sup>16</sup> O direito de associação apresenta-se como um direito complexo, com múltiplas dimensões — individual e institucional, positiva e negativa, interna e externa — cada qual com a sua lógica própria, complementares umas das outras, e a harmonizar e desenvolver. Antes de mais, é um direito individual: o direito de constituir com outrem associações para qualquer fim não contrário à lei penal (nº 1) e o direito de aderir a associações existentes, verificados os pressupostos legais e estatutários e em condições de igualdade.

As regras, aparentemente limitativas dos poderes dos órgãos, que daí decorrem, garantindo os direitos dos associados, reforçam, em última análise, a própria liberdade, individual e institucional, de associação.

Em plano diverso, se situam a exigência legal de escritura pública (artigo 68º do Código Civil) para a constituição de associações (que é mero condicionamento) ou a sujeição da sua actividade a fiscalização de legalidade e a fiscalização financeira nos termos da lei civil e da lei tributária.

O artigo 52º<sup>17</sup> confere às associações de defesa dos consumidores, do ambiente e de património cultural, o direito de exercer a acção popular<sup>18</sup> para promover a prevenção, a cessação ou a perseguição judicial das infracções contra a saúde pública, os direitos dos consumidores, a qualidade de vida e a preservação do ambiente e do património cultural<sup>19</sup>. A amplitude da alínea a) do nº 3 torna-se patente, na Lei nº 35/98, de 18 de Julho, ao conferir legitimidade às organizações não governamentais do ambiente para: a) Propor as acções judiciais necessárias à prevenção, correcção, suspensão e cessação de actos ou omissões de entidades públicas ou privadas que constituam ou possam constituir factores de degradação do ambiente; b) Intentar, nos termos da lei, acções judiciais para efectivação de responsabilidade civil relativa a esses actos e omissões; c) Recorrer contenciosamente dos actos e regulamentos administrativos que violem as disposições legais que protegem o ambiente; d) Apresentar queixa ou denúncia, bem como constituir-se assistentes em processo penal por crimes contra o ambiente e acompanhar os processos de contra-ordenações, quando o requeiram, apresentando memórias, pareceres

---

<sup>17</sup> O direito de petição é, simultaneamente, um direito político autónomo e um direito de defesa (não contenciosa) de outros direitos. O direito de petição tem sempre estrutura compósita, de liberdade e de direito positivo. Tem estrutura de liberdade. Os cidadãos podem formular petições sobre qualquer assunto da competência dos órgãos a que se dirigem, livremente, sem impedimentos e sem quaisquer consequências desfavoráveis. E assume estrutura de direito positivo. Os cidadãos têm, pelo menos, direito a que as suas petições sejam admitidas, a que sejam apreciadas e a serem informados sobre tal apreciação e, no caso de reclamação, direito mesmo a obterem uma decisão. Têm, pois, direito a um procedimento, reconduzível ou não a qualquer dos procedimentos típicos das clássicas funções do Estado.

<sup>18</sup> O direito de acção popular é, desde logo, um verdadeiro direito de acção judicial com as inerentes características. O nº 3 obriga, porém, também a discernir. Sob o mesmo nome, ele contempla duas realidades: a defesa de determinados interesses difusos [alínea a)] e a defesa de bens do Estado, das regiões autónomas e das autarquias locais [alínea b)], aquela susceptível de ser promovida por qualquer pessoa, portuguesa ou estrangeira, ou por associação de defesa dos interesses em causa e esta só susceptível de ser promovida por cidadãos portugueses ou de Estados de língua portuguesa com estatuto de igualdade.

<sup>19</sup> Nada obsta a que associações de defesa de quaisquer outros interesses beneficiem de regime análogo.

técnicos, sugestões de exames ou outras diligências de prova até que os processos estejam prontos para decisão final.

Face ao direito de acção popular, são evidentes diversos interesses colectivos ou comunitários, ou de um conjunto maior ou menor e indeterminado de indivíduos, que têm o direito de prosseguir, se necessário, por via contenciosa; e interesses públicos ou de entidades públicas, a prosseguir pelos seus órgãos e por qualquer cidadão na veste de membro do *populus*.

### 1.5. Direitos e deveres económicos, sociais e culturais

O nº 1 do artigo 63º explicita que todos têm direito à Segurança Social<sup>20</sup>. A Constituição, quando impõe que o Estado subsidie o sistema público de segurança social, se, por um lado, admite que o sistema seja suportado pelos contribuintes em geral no quadro do sistema fiscal, não impede, por outro lado, que os particulares financiem directamente o sistema, não obstante designadamente a que o legislador, com a sua liberdade de conformação, faça recair de modo especial o dever de contribuir sobre "aqueles que são potenciais beneficiários do sistema ou os empregadores que retiram benefícios da força de trabalho de outrem. Concretamente, e ainda que as contribuições para a segurança social em causa participem da mesma natureza dos impostos (Acórdãos nºs 363/92, 183/96 e 1203/96), "é perfeitamente admissível do ponto de vista constitucional que a sociedades de responsabilidade limitada que tenham trabalhadores ao seu serviço sejam exigidas contribuições para o sistema de segurança social" (Acórdão nº 328/94).

O artigo 63º, nº 5, diz que o Estado apoia e fiscaliza a actividade e o funcionamento das Instituições Particulares (Privadas) de Solidariedade Social e de outras de reconhecido interesse público sem carácter lucrativo, com vista à prossecução de objectivos de solidariedade social. O referido preceito alude

---

<sup>20</sup> O artigo 63º não estabelece expressamente um dever de contribuição para a segurança social, limitando-se a reconhecer a todos o direito à segurança social. Por outro lado, nesta matéria, a Constituição faz imposições, mas tão-só, expressamente, dirigidas ao Estado (nº 2 do mencionado artigo 63º). É sabido, de resto, que os particulares não são, em geral, destinatários das imposições constitucionais em matéria de concretização de direito sociais. Todavia, como reconhece o Tribunal Constitucional, a efectivação de um sistema de segurança social e de solidariedade, imposta pelo respeito pela dignidade da pessoa humana, pode "permitir ao Estado social democrático a imposição de contribuições por parte de quem as possa prestar" (Acórdãos nºs 328/94 e 576/99). Também nada obsta que as contribuições dos trabalhadores para a segurança social sejam obrigatórias.



unicamente às instituições particulares de solidariedade social e a outras instituições de reconhecido interesse público sem carácter lucrativo<sup>21</sup>. Todavia, ao fazê-lo, a Constituição pretende tão-somente conferir um estatuto privilegiado às instituições de interesse público sem fim lucrativo que prossigam os "objectivos de solidariedade social" consignados, nomeadamente neste artigo, na alínea b) do n.º 2 do artigo 67.º, no artigo 69.º, na alínea e) do n.º 1 do artigo 70.º e nos artigos 71.º e 72.º e que, nessa medida, numa perspectiva material, participam ainda no serviço público de segurança social.

O artigo 64.º estabelece que o direito de protecção à saúde<sup>22</sup> é, entre outros, realizado pela criação de condições económicas, sociais, culturais e ambientais que garantam, designadamente, a protecção da infância, da juventude e da velhice, bem como pela promoção da cultura física e desportiva escolar e popular, contribuindo para a prática de uma vida activa e saudável. Da consagração constitucional do dever fundamental<sup>23</sup> de defender e promover a saúde pode inferir-se ou uma norma habilitadora da introdução de normas proibitivas ou de obrigações legais em vista à defesa da saúde pública.

O artigo 70.º, sobre políticas de juventude<sup>24</sup>, estabelece o dever do Estado<sup>25</sup> de apoiar as organizações juvenis na prossecução do acesso à educação física, do desporto ou do acesso aos tempos livres em colaboração,

---

<sup>21</sup> Em tais situações, cabe ao Estado, não apenas um poder de fiscalização (o qual, estando em causa associações, deve ser conjugado com a liberdade de associação consagrada no artigo 46.º), mas também um dever de apoiar a actividade e o funcionamento de tais instituições.

<sup>22</sup> O direito à protecção da saúde é configurado como um direito a prestações positivas do Estado — desde logo, de natureza jurídica, e, depois, de carácter material (em bens e serviços) —, apresentando-se, nesta medida, como um direito cuja precisa dimensão está dependente de uma interposição do legislador, ou seja, de uma intervenção legislativa — e, antes de mais, de uma Lei de Bases (Lei n.º 48/90, de 24 de Agosto, alterada pela Lei n.º 27/2002, de 8 de Novembro) — que o "concretize (isto é, que venha a definir as concretas faculdades que integram o direito e os concretos meios postos para a respectiva satisfação) e, assim, viabilize efectiva e praticamente a possibilidade do exercício do mesmo direito" (Acórdão n.º 330/89).

<sup>23</sup> Sem dúvida que o referido dever fundamental deve ser conjugado com outros direitos fundamentais, não se podendo obliterar, na sua concretização legislativa, os limites constitucionais às restrições de direitos, liberdades e garantias. Todavia, numa tal ponderação, não está excluído que, mesmo na ausência de autorização expressa para a imposição de restrições a direitos (artigo 18.º, n.º 2, 1.ª parte), razões ponderosas, numa situação concreta conflitual, possam justificar a adopção de medidas restritivas (cf. Jorge Reis Novais, *As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela Constituição*, Coimbra 2003).

<sup>24</sup> A Constituição, nos artigos 69.º e 70.º distingue entre crianças e jovens. O legislador não esclarece, em qualquer caso, os termos da distinção. É duvidoso, todavia, que a Constituição estabeleça uma contraposição rígida entre os dois conceitos.

<sup>25</sup> Do artigo 70.º resulta que, para plena efectivação dos seus direitos económicos, sociais e culturais, os jovens têm direito a uma protecção especial. Cabe, no entanto, ao legislador concretizar os termos em que se realiza a referida protecção. Por isso, o artigo 70.º não constitui preceito directamente aplicável.

entre outras, com associações e colectividades de cultura e recreio<sup>26</sup>.

O nº 2 do artigo 71º consagra o apoio do Estado às associações de cidadãos portadores de deficiência<sup>27</sup>, realizando uma política nacional de reabilitação e integração dos cidadãos portadores de deficiência<sup>28</sup> e desenvolvendo uma pedagogia que sensibilize a sociedade quantos aos deveres de respeito e solidariedade para com eles<sup>29</sup>, assumindo, também, o encargo da efectiva realização dos seus direitos<sup>30</sup>.

A transcrição deste artigo está subjacente aos praticantes portadores de deficiência que se encontram nos clubes desportivos<sup>31</sup>. O legislador, embora disponha de liberdade de conformação, não pode ignorar as exigências do princípio da igualdade nas relações deficientes/não deficientes, quer em sede de proibição de discriminação, quer no âmbito das políticas de promoção de uma igualdade de oportunidades, devendo, para que o tratamento preferencial dos cidadãos portadores de deficiência seja materialmente fundado, tomar designadamente em consideração a gravidade e a natureza da deficiência.

---

<sup>26</sup> O artigo 70º, ao contrário do que fazem, em relação à *família*, aos *pais e mães* e às *crianças*, os artigos 67º, nº 2, 68º, nº 1, e 69º, nº 1, não refere expressamente que os jovens têm "direito à protecção *da sociedade e do Estado*". O nº 3 do artigo 70º esclarece, em qualquer caso, que o Estado colabora com "as famílias, as escolas, as empresas, as organizações de moradores, as associações e fundações de fins culturais e as colectividades de cultura e recreio" na prossecução dos objectivos prioritários da política de juventude, devendo inclusivamente fomentar e apoiar, de modo especial, as organizações juvenis na prossecução daqueles objectivos.

<sup>27</sup> O artigo 71º tem uma **dimensão programática**. Neste sentido, como transparece dos nºs 2 e 3 do artigo 71º, "o Estado tem o dever não apenas de assegurar protecção contra as ameaças à liberdade, mas também de promover as condições para o desenvolvimento da autonomia dos indivíduos" portadores de deficiência (v. António de Araújo, *Cidadãos portadores de deficiência – o seu lugar na Constituição da República*, Coimbra, 2001).

<sup>28</sup> A Constituição legítima, no artigo 71º, nº 2, que seja outorgado um **tratamento preferencial aos cidadãos portadores de deficiência** em vista a assegurar uma igualdade de oportunidades, bem como a sua autonomia, integração social e profissional e participação na vida da comunidade (artigo 26º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia).

<sup>29</sup> O artigo 71º, nº 2, habilita, à partida, o legislador a adoptar políticas de discriminação positiva dos cidadãos portadores de deficiência (v. *g.*, concessão de benefícios ou isenções fiscais, estabelecimento de quotas para deficientes no acesso à função pública; atribuição de financiamento ou de benefícios fiscais às empresas privadas que ofereçam emprego a cidadãos com. deficiência).

<sup>30</sup> O legislador ordinário, legitimado democraticamente, conserva, em qualquer caso, uma **ampla liberdade de conformação na concretização do programa plasmado no artigo 71º, nº 2**. Conforme sublinha o Tribunal Constitucional, desta disposição não decorre que a incumbência aí cometida ao Estado haja necessariamente de ser prosseguida por uma determinada via — sendo certo que muitos outros meios podem (e devem) ser utilizados na sua realização (Acórdão nº 188/03). A jurisprudência constitucional portuguesa ilustra bem esta ideia.

<sup>31</sup> Enfim, se nada impede, do ponto de vista jurídico-constitucional, que o legislador atribua aos atletas portadores de deficiência prémios de valor igual ou, inclusivamente, superior àqueles que atribui aos atletas em geral, tanto mais que uma tal solução é perfeitamente inserível na vertente positiva ou programática do artigo 71º, "menos certo não é que a escolha entre as diversas vias para a realização das condições que permitam o efectivo exercício dos direitos e deveres dos cidadãos portadores de deficiência cai, indubitavelmente, no espaço de discricionariedade do legislador ordinário, o qual, se tem por incumbência levar a efeito medidas tendentes àquele desiderato constitucional, é livre na forma concreta como elas se possam efectivar e concretizar" (Acórdão nº 486/03).

Todavia, se esta afirmação de princípio não suscita, em si mesma, muitas dificuldades, o mesmo se não pode dizer da sua aplicação ao caso concreto. A situação apreciada no Acórdão nº 486/03 é disso exemplificativa<sup>32</sup>.

A política de terceira idade (artigo 72º) engloba medidas de carácter económico, social e cultural tendentes a proporcionar oportunidades de realização pessoal que evitem e superem o isolamento ou a marginalização social através de uma participação activa na comunidade<sup>33</sup>.

Consideramos subjacente à qualidade de vida o prolongamento da vida activa e saudável, objectivos esses mais facilmente atingíveis através da prática de actividades físicas adequadas proporcionando oportunidades de realização pessoal e inter-grupal. A protecção da terceira idade não se deve esgotar na dimensão da segurança económica dos idosos ou nas condições de habitação de que dispõem. Cabe, contudo, ao legislador, com a sua legitimidade democrática, concretizar a política de terceira idade.

O artigo 73º, nºs 2 e 3, refere o dever do Estado de promover a

---

<sup>32</sup> A maioria dos juízes concluiu, no referido aresto, que as normas que "fixam — para os resultados de excelência obtidos na prática desportiva, em competições internacionais, por cidadãos portadores de deficiência — prémios de montantes desproporcionadamente inferiores aos que estão previstos (...) para os praticantes em regime de alta competição que obtiverem resultados desportivos correspondentes aos níveis máximos de rendimento da modalidade" não são materialmente inconstitucionais. Não há violação do princípio da igualdade, uma vez que não se pode "escamotear que dificilmente são comparáveis, num prisma objectivo, os universos e as realidades daqueles jogos e campeonatos" e que "a importância atribuída pela opinião pública e pelos *media*, nacionais e internacionais, à classificação num dos três primeiros lugares nos Jogos Olímpicos não é, seguramente, a mesma da que se atribui a idêntica classificação nos Jogos Paraolímpicos". Tão-pouco se vislumbra ofensa do disposto no artigo 71º da Constituição, uma vez que, embora o legislador pudesse legitimamente ter optado por atribuir aos atletas portadores de deficiência prémios de valor igual ou, inclusivamente, superior, "o fundamento da diferenciação nos montantes dos prémios não radica na deficiência, mas sim na diversa relevância cultural, social e, quiçá económica (...), e da conseqüente diversa dimensão dos êxitos obtidos em uns e outros".

Vários juízes discordaram, no entanto, da maioria que obteve vencimento no Acórdão nº 486/03, sublinhando, designadamente — para além da inaceitabilidade da atribuição pelo Tribunal Constitucional de uma motivação à concessão dos prémios em causa (a maior ou menor contribuição para a projecção do País) completamente diversa da que explicitamente foi assumida pelo legislador (o propósito, também assumido constitucionalmente, de generalização da actividade desportiva) —, que "se é certo que não há uma obrigatoriedade de o Estado atribuir sequer prémios, bolsas ou subsídios a quaisquer atletas «medalhados», a opção legal por essa atribuição de prémios com certo valor arrasta consigo a exigência de um tratamento igual para todos os que realizaram feitos de tal natureza em jogos com dimensão internacional e subordinados ao mesmo ideal olímpico, como são, na verdade, os jogos olímpicos a que os atletas deficientes podem concorrer. Por outro lado, a distinção funciona ainda, implicitamente, como consolidação da discriminação através da lei, suscitando, aliás, um discurso justificativo que é em si mesmo uma forma de discriminação".

<sup>33</sup> Nos termos do art. 72º, nº 2, a **política de terceira idade** engloba uma pluralidade de medidas, de âmbito e alcance muito diverso — ou, como se estabelece no preceito constitucional, "medidas de carácter económico, social e cultural" —, "tendentes a proporcionar às pessoas idosas oportunidades de realização pessoal, através de uma participação activa na vida da comunidade".

democratização<sup>34</sup> da cultura, incentivando e assegurando o acesso de todos os cidadãos à fruição e criação cultural, em colaboração, entre outras, com as associações de fins culturais, as colectividades de cultura e recreio, ou as associações de defesa do património.

O direito à educação e à cultura<sup>35</sup> proporciona o desenvolvimento da personalidade e do espírito de tolerância, de solidariedade e de responsabilidade, para o progresso social e participação democrática na vida colectiva<sup>36</sup>. A Educação consiste essencialmente em desenvolvimento da personalidade. E por o ter em vista — como desenvolvimento da personalidade de *todos os cidadãos*, e não só de alguns — que o n.º 2 enuncia como objectivos das políticas públicas a igualdade de oportunidades, a superação das desigualdades económicas, sociais e culturais, o progresso social e a participação democrática na vida colectiva, a que deve acrescentar-se o respeito pelos valores do ambiente (artigo 66.º, n.º 2, alínea g))<sup>37</sup>.

O artigo 78.º<sup>38</sup> incumbe o Estado de colaborar com todos os agentes culturais, incentivando e assegurando o acesso de todos os cidadãos aos meios e instrumentos de acção cultural e apoiando, designadamente, as iniciativas que estimulem a criação individual e colectiva nas suas múltiplas

---

<sup>34</sup> A democratização da cultura implica, por seu turno, o acesso de todos os cidadãos à criação e à fruição cultural, de que cura depois o artigo 78.º. E ao Estado é vedado prosseguir-la sozinho, tem de o fazer em colaboração com as organizações da sociedade civil (ainda artigo 73.º, n.º 3). A democratização da educação e da cultura anda a par da própria ideia de democracia (artigos 2.º e 9.º, alínea c)) e a participação democrática revela-se, em si mesma, um importante instrumento educativo e cultural. Não se pretende a participação pela participação (aqui como nos artigos 2.º e 9.º, alínea c)). Pretende-se e promove-se a participação como expoente de realização da pessoa, de todas as pessoas.

<sup>35</sup> Embora interligados pelo objecto e pelos objectivos, são coisas diferentes o direito à educação e o direito à cultura — daí os n.ºs 2 e 3 e, de seguida, os artigos 74.º a 77.º, por um lado, e, por outro lado, o artigo 78.º.

<sup>36</sup> Se as políticas públicas têm por campo de eleição imediata a escola, esta não substitui outros "meios formativos": os pais (artigos 36.º, n.º 5, e 67.º, n.º 2, alínea c)), as confissões religiosas (artigo 41.º, n.º 5), as organizações juvenis (artigo 70.º, n.º 3) e todos os agentes culturais (artigo 73.º, n.º 3).

<sup>37</sup> Neste mesmo âmbito (num sincretismo escusado porque o conteúdo do preceito sempre seria enriquecido pelo artigo 26.º, n.º 2, da Declaração Universal), o n.º 2 propõe-se (desde 1997) alcançar também o espírito de tolerância, de compreensão mútua, de solidariedade e de responsabilidade.

<sup>38</sup> O artigo consagra três direitos: a) O direito à criação cultural, inseparável da liberdade de criação intelectual, artística e científica (pois não é possível criação cultural sem liberdade); b) O direito à fruição cultural ou de acesso aos meios e instrumentos de acção cultural (literatura, teatro, cinema, etc.), assim como às obras e bens culturais de qualidade [n.º 2, alíneas a) e b), 2.ª parte]; c) Em especial, o direito de acesso ao património cultural (v. *g.*, visita de monumentos e museus, pesquisa de arquivos sem restrições ou condicionamentos desproporcionados). Relacionado com este último direito acha-se o interesse difuso à salvaguarda e valorização, a que correspondem, por seu turno, os direitos de garantia do artigo 52.º, n.º 2, alínea a).

formas e expressões<sup>39</sup>.

No nº 1 do artigo 79º pode ler-se que todos têm direito à cultura física e ao desporto<sup>40</sup>. O direito à cultura física e ao desporto é direito de todas as pessoas, enquanto corolário ou configurado como incidível do direito à protecção da saúde (artigo 64º, nº 2, alínea *b*) e do direito aos lazeres (artigos 59º, nº 1, alínea *d*), e 70º, nº 1, alínea *e*)).

Os clubes desportivos sendo entidades cujo objecto é o fomento e a prática directa dessas actividades desportivas, constituem relevantes operadores no espectro desportivo nacional, competindo-lhes colaborar com o Estado na promoção, estímulo, orientação e apoio à prática e à difusão da cultura física e do desporto<sup>41</sup> (artigo 79º, nº 2).

## 1.6. Regiões Autónomas

Após a revisão da CRP – Lei Constitucional, nº 1/2004 – o artigo 228º está redigido conforme, seguidamente, se indica:

1 - A autonomia legislativa das regiões autónomas incide sobre as matérias enunciadas no respectivo estatuto político-administrativa que não

---

<sup>39</sup> O artigo tem de ser visto ainda em conjunto, quer com os artigos 73º, 74º e 76º, quer com outros preceitos, entre os quais: o artigo 70º, nºs 1 e 2, sobre o acesso dos jovens à cultura e o incentivo à criação livre; o artigo 72º, nº 2, sobre terceira idade.

<sup>40</sup> Essa efectivação requer tanto medidas específicas como medidas adequadas à efectivação de outros direitos e ao cumprimento de outras incumbências pelo Estado, tais como: a inserção da educação física nos currículos escolares (nº 2 e artigo 74º); o combate à violência (nº 2, *in fine*) e a quaisquer violações da ética desportiva como parte da educação ao serviço da compreensão mútua e da responsabilidade (artigo 73º, nº 2); a protecção especial da juventude [artigo 70º, nº 1, alínea *d*]; a reabilitação e a integração dos cidadãos portadores de deficiências (artigo 71º, nº 2); a preservação dos jogos tradicionais como componentes do património cultural português [artigo 78º, nº 2, alínea *c*]; a inserção dos equipamentos desportivos numa rede adequada de equipamentos sociais (artigo 65º, nº 2, alínea *a*) – “Programar e executar uma política de habitação inserida em planos de ordenamento geral do território e apoiada em planos de urbanização que garantam a existência de uma rede adequada de transportes e de equipamento social”.

<sup>41</sup> Não se distinguem desporto amador e desporto profissional ou prática desportiva e espectáculo desportivo. Mas não-de ter, obviamente, um tratamento diferente — de maior apoio o desporto amador e a prática desportiva, face aos preceitos constitucionais acabados de citar. O desporto profissional e o espectáculo desportivo situam-se, de resto, já no âmbito das actividades económicas, sujeitos, portanto, a princípios como os da igualdade de oportunidades, de equilibrada concorrência entre as empresas e da defesa dos interesses e dos direitos dos consumidores [artigo 80º, alíneas *b*), *e*) e *h*]), assim como a tributação nos termos gerais (artigos 103º e 104º). Tal como a respeito dos demais direitos sociais, o nº 2 recusa uma visão puramente estatizante e burocrática, apontando para a colaboração com as associações e colectividades desportivas.

Não fica excluída a possibilidade de as entidades federadas receberem certos poderes de autoridade e de até virem a obter estatuto de associações públicas (artigo 267º, nº 4). O legislador goza aí de larga margem de conformação.

estejam reservadas aos órgãos de soberania<sup>42</sup>.

2 - Na falta de legislação regional própria sobre matéria não reservada à competência dos órgãos de soberania, aplicam-se nas regiões autónomas as normas legais em vigor<sup>43</sup>.

De salientar, face ao nosso contexto, que este artigo, na redacção anterior a esta revisão Constitucional, aludia, na alínea m), que “o desporto”, constitui matéria de interesse específico das Regiões Autónomas, para efeitos do exercício dos seus poderes legislativos e administrativos.

As alterações promovidas por esta revisão consistiram, entre outras, em: no tocante às regiões autónomas, aumento dos seus poderes legislativos (artigos 112º e 226º a 228º) e o desaparecimento do interesse específico como critério definidor desses poderes e também da referência a leis gerais da República; em vez disso, possibilidade de as regiões legislarem sobre quaisquer matérias não reservadas aos órgãos de soberania e ainda sobre certas matérias de reserva relativa da Assembleia da República, precedendo autorização legislativa; em vez de enumeração, aliás não taxativa, de matérias sujeitas a legislação regional no artigo 228º, devolução para os estatutos (corresponde isso a um fenómeno de desconstitucionalização das matérias ou, ao invés, a um fenómeno de desconstitucionalização das normas estatutárias); recuperação da faculdade, perdida em 1997, de transposição de directivas comunitárias; reserva de iniciativa das leis eleitorais respeitantes às Assembleias Legislativas a elas próprias, embora caducando se a aprovação das alterações das leis eleitorais não se fizer em certo prazo e prescrição do reforço do princípio da proporcionalidade (disposição transitória).

---

<sup>42</sup> Uma medida legislativa regional não pode haver-se como detentora de credencial constitucional bastante tão-somente pelo facto de versar matéria que o respectivo estatuto da região considere como de interesse específico, sendo ainda necessário que essa matéria respeite exclusivamente a essa região ou nela exija um tratamento especial, por aí assumir peculiar configuração.

<sup>43</sup> A enumeração estatutária das matéria de interesse específico regional constante dos respectivos Estatutos Político-Administrativos para efeitos de exercício das competências legislativas regionais, é meramente indiciária - e, portanto, ilidível caso a caso - devendo sempre aferir-se em função dos preceitos constitucional relevantes.



## 2. Na Lei de Bases da Actividade Física e do Desporto

---

### 2.1. Base legal

Conforme o artigo 161º da Constituição da República Portuguesa, compete à Assembleia da República (AR), entre outras competências políticas e legislativas, “Fazer leis sobre todas as matérias, salvo as reservadas pela Constituição ao Governo” [artigo 161º, alínea c)].

Com base nesta competência, a AR decretou a Lei nº 5/2007 – Lei de Bases da Actividade Física e do Desporto (LBAFD), tendo a mesma sido aprovada em 7 de Dezembro de 2006 e publicada em Diário da República (DR) em 16 de Janeiro de 2007.

A Lei nº 5/2007, de 16 de Janeiro, revogou (artigo 52º) a Lei nº 30/2004, de 21 de Julho – Lei de Bases do Desporto (LBD), que, por sua vez, já tinha substituído (revogado) a Lei nº 1/90, de 13 de Janeiro, com as alterações introduzidas pela Lei nº 19/96, de 25 de Junho – Lei de Bases do Sistema Desportivo (LBSD).

De salientar ainda que, de acordo com o artigo 51º, “A presente lei, nas matérias que não sejam reserva da Assembleia da República, deve ser objecto de regulamentação, por decreto-lei, no prazo de 180 dias.”

No seguimento de uma leitura atenta e criteriosa da Lei nº 5/2007, de 16 de Janeiro, optámos por fazer uma análise mais pormenorizada dos artigos que, quanto a nós, mais directamente estão relacionados com os objectivos do nosso estudo – *Regime fiscal dos clubes desportivos com estatuto de utilidade pública e que não participam em competições profissionais*.

A Lei nº 5/2007, de 16 de Janeiro, apresenta a seguinte estrutura:

---

CAPÍTULO I	Artigo 1º - Objecto
Objecto e princípios gerais	Artigo 2º - Princípios da universalidade e da igualdade
	Artigo 3º - Princípio da ética desportiva
	Artigo 4º - Princípios da coesão e da continuidade territorial
	Artigo 5º - Princípios da coordenação, da descentralização e da colaboração.

---

CAPÍTULO II		Artigo 6º - Promoção da actividade física	
Políticas públicas		Artigo 7º - Desenvolvimento do desporto	
		Artigo 8º - Política de infra-estruturas e equipamentos desportivos	
		Artigo 9º - Carta Desportiva Nacional	
		Artigo 10º - Investigação	
		Artigo 11º - Cooperação internacional	
CAPÍTULO III	SECÇÃO I	Artigo 12º - Comité Olímpico de Portugal	
Associativismo desportivo	Organização Olímpica	Artigo 13º - Comité Paralímpico de Portugal	
	SECÇÃO II	SUBSECÇÃO I	Artigo 14º - Conceito de federação desportiva
	Federações desportivas	Disposições gerais	Artigo 15º - Tipos de federações desportivas
			Artigo 16º - Direitos desportivos exclusivos
			Artigo 17º - Deliberações sociais
			Artigo 18º - Justiça desportiva
		SUBSECÇÃO II	Artigo 19º - Estatuto de utilidade pública desportiva
		Utilidade pública desportiva	Artigo 20º - Atribuição, suspensão e cancelamento do estatuto de utilidade pública desportiva
			Artigo 21º - Fiscalização
		SUBSECÇÃO III	Artigo 22º - Ligas profissionais
	Organização das competições desportivas profissionais	Artigo 23º - Relações da federação desportiva com a liga profissional	
		Artigo 24º - Regulamentação das competições desportivas profissionais	
		Artigo 25º - Disciplina e arbitragem	
	SECÇÃO III	Artigo 26º - Clubes desportivos	
	Clubes e sociedades desportivas	Artigo 27º - Sociedades desportivas	
CAPÍTULO IV	SECÇÃO I	Artigo 28º - Estabelecimentos de educação e ensino	
Actividade física e prática desportiva	Actividade física e prática desportiva	Artigo 29º - Pessoas com deficiência	
		Artigo 30º - Jogos tradicionais	
		Artigo 31º - Desporto na natureza	
		Artigo 32º - Provas ou manifestações desportivas em espaços públicos	
		Artigo 33º - Associações promotoras de desporto	
		SECÇÃO II	Artigo 34º - Praticantes desportivos
		Agentes desportivos	Artigo 35º - Formação de técnicos
			Artigo 36º - Titulares de cargos dirigentes desportivos
			Artigo 37º - Empresários desportivos
			Artigo 38º - Apoio ao voluntariado
Artigo 39º - Regime de incompatibilidades			
SECÇÃO III	Artigo 40º - Medicina desportiva		
Protecção dos agentes desportivos	Artigo 41º - Segurança social		
	Artigo 42º - Seguros		
	Artigo 43º - Obrigações das entidades prestadoras de serviços desportivos		
SECÇÃO IV	Artigo 44º - Medidas de apoio		
Alto rendimento	Artigo 45º - Selecções nacionais		



CAPÍTULO V	Artigo 46º - Apoios financeiros
Apoios financeiros e fiscalidade	Artigo 47º - Contratos-programa
	Artigo 48º - Regimes fiscais
CAPÍTULO VI	Artigo 49º - Acesso a espectáculos desportivos
Disposições finais	Artigo 50º - Situações especiais
	Artigo 51º - Regulamentação
	Artigo 52º - Norma revogatória

## 2.2. Análise dos artigos

No Capítulo I encontramos o objecto e os princípios gerais desta lei. Este capítulo é composto por cinco artigos que definem, respectivamente, o objecto (artigo 1º), os princípios da universalidade e da igualdade (artigo 2º), da ética desportiva (artigo 3º), da coesão e da continuidade territorial (artigo 4º) e da coordenação, da descentralização e da colaboração (artigo 5º).

O artigo 1º refere que o objecto desta lei é definir as bases das políticas de desenvolvimento da actividade física e do desporto.

O artigo 2º universaliza e iguala o direito e a oportunidade de todos os cidadãos desenvolverem (praticarem) actividade física e desportiva. Não são consideradas discriminatórias características pessoais, sociais e outras que impeçam o livre acesso a essas práticas. O nº 2 desse artigo reforça esta ideia, referindo ainda que, *“A actividade física e o desporto devem contribuir para a promoção de uma situação equilibrada e não discriminatória entre homens e mulheres.”*

O princípio da ética desportiva definido no artigo 3º tem como objectivo a defesa do espírito desportivo e da verdade desportiva bem como a formação integral de todos os participantes. O nº 2 deste artigo exige que o estado intervenha no sentido de prevenir e punir manifestações antidesportivas, dando como exemplo, entre outras, a violência, a dopagem, a corrupção, a xenofobia. O artigo 3º, nº 3, refere que *“São especialmente apoiados as iniciativas e os projectos, em favor do espírito desportivo e da tolerância.”* Consideramos que este articulado pressupõe que esse apoio especial seja feito pelos organismos oficiais.

O título de princípios da coesão e da continuidade territorial previsto no artigo 4º indicia que o desenvolvimento da actividade física e do desporto diminui as assimetrias regionais e contribui para inserção social e coesão nacional, corrigindo os desequilíbrios originados pelo afastamento e pela insularidade, garantindo a participação dos clubes das Regiões Autónomas e dos praticantes nas competições desportivas de âmbito nacional. Nessa correcção, está subjacente a articulação (artigo 5º, nº 1) entre os diversos órgãos oficiais – Estado, Regiões Autónomas e autarquias locais, que deverão compatibilizar e complementar as suas acções como forma de promover um desenvolvimento desportivo adequado e adaptado às realidades factoriais encontradas. No artigo 5º, nº 2, é assumida a necessária (obrigatória) colaboração e com as instituições de ensino, as associações desportivas e as demais entidades, públicas ou privadas para que essa promoção do desporto seja um desiderato tangível.

No capítulo II subordinado ao tema - políticas desportivas - realçamos alguns artigos.

Em relação ao desenvolvimento do desporto (artigo 7º) é incumbida à Administração Pública, na área do desporto (nº 1), o apoio e desenvolvimento da prática desportiva regular e de alto rendimento, a necessidade de disponibilizar meios técnicos, humanos e financeiros, incentivando actividades de formação aos agentes desportivos e, também, exercer funções de fiscalização. Estas práticas serão definidas nos termos da lei (regulamentação?).

O movimento associativo desportivo, a par de representantes da Administração Pública, compõe o Conselho Nacional do Desporto que terá uma ligação (contacto) permanente com o responsável da tutela do desporto (artigo 7º, nº 2).

O nº 3 e nº 4 do artigo 7º referem, respectivamente, a criação da Autoridade Antidopagem de Portugal e as suas funções, e a necessidade de ser definida, por lei, as competências, composição e funcionamento dos diversos órgãos referidos nos números anteriores.

A política de infra-estruturas e equipamentos desportivos, referida no

artigo 8º, implica a existência de uma estreita colaboração do Estado com as Regiões Autónomas e com as autarquias locais e entidades privadas, no desenvolvimento duma política integrada de infra-estruturas e equipamentos desportivos com base em critérios de distribuição territorial equilibrada, na valorização ambiental e urbanística e na sustentabilidade desportiva e económica. Estes considerandos visam a criação de um parque desportivo diversificado e de qualidade, em coerência com uma estratégia de promoção da actividade física e desportiva, nos seus vários níveis e para todos os escalões e grupos da população.

Conforme o nº 2 deste artigo, estes instrumentos privilegiam a existência (criação) de infra-estruturas de utilização colectiva com o objectivo de incrementar e requalificar o parque das infra-estruturas desportivas.

O Estado assegura (artigo 8º, nº 3, a), b), c)) *“a) A realização de planos, programas e outros instrumentos directores que regulem o acesso a financiamentos públicos e que diagnostiquem as necessidades e estabeleçam as estratégias, as prioridades e os critérios de desenvolvimento sustentado da oferta de infra-estruturas e equipamentos desportivos; b) O estabelecimento e desenvolvimento de um quadro legal e regulamentar que regule a edificação e a utilização dos espaços e infra-estruturas para actividades físicas e desportivas, bem como a concessão das respectivas licenças de construção e utilização; c) A adopção de medidas adequadas à melhoria efectiva das condições de acessibilidade, de segurança e de qualidade ambiental e sanitária das infra-estruturas e equipamentos desportivos de uso público.”*

A edificação de instalações desportivas públicas e privadas, em que existam participações financeiras do Estado, exigem o parecer prévio e vinculativo do elemento do Governo tutelar do desporto. Em relação às infra-estruturas desportivas privadas participadas financeiramente pelo Estado ou à cedência de instalações públicas para os clubes desportivos, é exigida a assunção, por esses, de contrapartidas de interesse público (artigo 8º nº 5). Nesse âmbito, e em especial quando houver urgência, pode o governo determinar, por períodos limitados de tempo, a requisição de infra-estruturas desportivas de propriedade de entidades privadas para realização de competições desportivas.

A Carta Desportiva Nacional (artigo 9º), definida (exigida) por lei, deverá fazer um cadastro de:

- “a) Instalações desportivas;*
- b) Espaços naturais de recreio e desporto;*
- c) Associativismo desportivo;*
- d) Hábitos desportivos;*
- e) Condição física das pessoas;*
- f) Enquadramento humano, incluindo a identificação da participação em função do género.”*

Serão integrados, no sistema estatístico nacional, os dados recolhidos nesta Carta (nº 2 do artigo 9º).

De acordo com o artigo 10º, são promovidos e apoiados pelo Estado e instituições de ensino superior, trabalhos de investigação e estudo sobre os indicadores da prática desportiva e os diferentes factores de desenvolvimento da actividade física e do desporto. O artigo 11º preconiza um âmbito mais abrangente (cooperação internacional) em que o Estado assegura a plena participação portuguesa nas instâncias desportivas europeias e internacionais (e.g. instituições da União Europeia, o conselho da Europa, a UNESCO e o Conselho Ibero-americano do Desporto). Está prevista a dinamização de intercâmbios desportivos internacionais, privilegiando os contactos com países lusófonos e implementando programas desportivos vocacionados para as comunidades emigrantes portuguesas espalhadas pelo mundo.

No capítulo III, com o título de associativismo desportivo, encontramos três secções com dezasseis artigos (artigo 12º a 27º).

Na secção I, os artigos 12º e 13º definem e corporalizam o Comité Olímpico de Portugal e o Comité Paralímpico de Portugal.

A secção II, com o título federações desportiva, está dividida em três subsecções (I – disposições gerais; II – utilidade pública desportiva; III – organização das competições profissionais) e é composta por doze artigos (artigo 14º a 25º). Destes artigos, destacamos especialmente o artigo 14º – conceito de federação desportiva, o artigo 19º – estatuto de utilidade pública desportiva, o artigo 20º – atribuição, suspensão e cancelamento do estatuto de

utilidade pública desportiva e o artigo 21º – fiscalização.

O artigo 14º explicita, para efeitos desta lei, o conceito de federação desportiva ao referir que são pessoas colectivas sem fins lucrativos englobando clubes ou sociedades desportivas, associações de âmbito territorial, ligas profissionais, se as houver, praticantes, técnicos, juízes e árbitros, e demais entidades que promovam, pratiquem ou contribuam para o desenvolvimento da respectiva modalidade. Estas associações (federações desportivas) têm que preencher, cumulativamente, os seguintes requisitos:

*“a) Se proponham, nos termos dos respectivos estatutos, prosseguir, entre outros, os seguintes objectivos gerais:*

*i) Promover, regulamentar e dirigir, a nível nacional, a prática de uma modalidade desportiva ou de um conjunto de modalidades afins ou associadas;*

*ii) Representar perante a Administração Pública os interesses dos seus filiados;*

*iii) Representar a sua modalidade desportiva, ou conjunto de modalidades afins ou associadas, junto das organizações desportivas internacionais, bem como assegurar a participação competitiva das selecções nacionais;*

*b) Obtenham o estatuto de pessoa colectiva de utilidade pública desportiva.”*

O artigo 19º estabelece que:

*“1 - O estatuto de utilidade pública desportiva confere a uma federação desportiva a competência para o exercício, em exclusivo, por modalidade ou conjunto de modalidades, de poderes regulamentares, disciplinares e outros de natureza pública, bem como a titularidade dos direitos e poderes especialmente previstos na lei.*

*2 - Têm natureza pública os poderes das federações desportivas exercidos no âmbito da regulamentação e disciplina da respectiva modalidade que, para tanto, lhe sejam conferidos por lei.*

*3 - A federação desportiva à qual é conferido o estatuto mencionado no nº 1 fica obrigada, nomeadamente, a cumprir os objectivos de desenvolvimento e generalização da prática desportiva, a garantir a representatividade e o*

*funcionamento democrático internos, em especial através da limitação de mandatos, bem como a transparência e regularidade da sua gestão, nos termos da lei.”*

São (serão?) definidas por lei as condições de atribuição, suspensão e cancelamento do estatuto de utilidade pública desportiva bem como o período de validade do mesmo (artigo 20º, nº 1). É exigida (nº 2 do artigo 20º) às pessoas colectivas a titularidade do estatuto de mera utilidade pública para se poderem candidatar à utilidade pública desportiva, referido no artigo 14º, alínea b).

O artigo 21º prevê que o exercício dos poderes públicos, o cumprimento das regras legais de organização e o funcionamento internos das federações desportivas sejam fiscalizados, pela Administração Pública, através de inquéritos, inspecções e sindicâncias.

Na secção III – clubes e sociedades desportivas – encontramos a primeira referência estruturada em relação aos clubes desportivos.

Assim, temos o artigo 26º, nº 1; que nos define os clubes desportivos como sendo pessoas colectivas de direito privado, constituídas sob a forma de associação sem fins lucrativos, que tenham como objecto (escopo) o fomento e a prática directa (o sublinhado é nosso) de modalidades desportivas. O nº 2 deste artigo estabelece ainda que, se esses clubes desportivos participarem em competições profissionais, ficarão, em regra, sujeitos a um regime especial de gestão definido por lei podendo, no entanto, optar por constituir uma sociedade desportiva com fins lucrativos (SAD).

A lei define o regime jurídico, destas sociedades anónimas, entre o qual destacamos o estabelecimento de um regime fiscal adequado à especificidade das mesmas (artigo 27º, nº 2).

O capítulo IV, dividido em quatro secções, apresenta o título – actividade física e prática desportiva. Na secção I, o título é o mesmo que o do capítulo. A secção II é denominada - agentes desportivos, a secção III - protecção dos agentes desportivos e a secção IV - apoios financeiros e fiscalidade.

A secção I – actividade física e prática desportiva – é composta por seis artigos (artigo 28º a 33º). Neste âmbito, estão referenciados, em cada

artigo, os temas específicos dos mesmos bem como a forma como são promovidos, quais os objectivos, a definição de princípios reguladores, os espaços privilegiados e outras entidades promotoras de desporto.

Destacamos o artigo 29º – pessoas com deficiência – em que é feita a promoção e fomento, por parte do Estado, Regiões Autónomas e autarquias locais, da actividade física e da prática desportiva para esses indivíduos (mas sem situar ou enaltecer quais as entidades que desenvolvem estes projectos/actividades.). É, no entanto, referenciada a ajuda técnica adequada e adaptada às respectivas especificidades. De salientar ainda, que a não referência que encontramos no artigo 29º é extensiva aos artigos 30º e 31º titulados, respectivamente, de jogos tradicionais e desporto na natureza.

Na secção II, referente aos agentes desportivos, é dada, no artigo 34º, nº 1, a definição do estatuto de praticante desportivo, destacando que são considerados profissionais aqueles que desenvolvem a actividade desportiva como profissão exclusiva ou principal. O nº 2 do mesmo artigo estabelece que é (será?) definido por lei o regime jurídico contratual dos praticantes desportivos profissionais e do contrato de formação desportiva. Será levada ainda em conta a especificidade desta(s) actividade(s).

O artigo 35º, nº 2, exige a adequada formação académica ou profissional para o exercício de profissões nas áreas da actividade física e do desporto, no âmbito da gestão desportiva, do exercício e saúde, da educação física e do treino desportivo.

A lei define (definirá?) as qualificações necessárias ao exercício das diferentes funções técnicas na área da actividade física e do desporto, bem como o processo de aquisição e de actualização de conhecimentos para o efeito (artigo 35º, nº 1).

Os direitos e deveres dos titulares de cargos dirigentes desportivos são (serão?) definidos por lei (artigo 36º).

No artigo 38º (nº 1) é reconhecido o papel essencial dos agentes desportivos em regime de voluntariado, na promoção e no apoio ao desenvolvimento da actividade física e do desporto. Estão (estarão?) previstas por lei as medidas de apoio a estes agentes (nº 2). Serão ainda garantidas as



condições para a prossecução da missão socialmente relevante que lhes compete (nº 1), embora sujeitos a regime jurídico de incompatibilidades (art. 39º).

Da secção III - Protecção dos agentes desportivos, sobressaem os:

- Artigo 41º explicitando que, embora definido no âmbito do regime geral da Segurança Social, o sistema para os praticantes e outros agentes desportivos, será salvaguardado, para os atletas profissionais ou de alto rendimento, um “regime especial” atendendo à especificidade (duração) das suas carreiras contributivas.

- Artigo 43º prevê, que as entidades prestadoras de serviços desportivos desenvolvam mecanismos de protecção e segurança dos participantes nos(as) mesmos(as) nomeadamente: “a) *Aos requisitos das instalações e equipamentos desportivos; b) Aos níveis mínimos de formação do pessoal que enquadre estas actividades ou administre as instalações desportivas; c) À existência obrigatória de seguros relativos a acidentes ou doenças decorrentes da prática desportiva.*”

A secção IV - alto rendimento - integra dois artigos que expressam, respectivamente, medidas de apoio e definição de desporto de alto rendimento (artigo 44º) e missão de interesse público na participação, entre outras, nas selecções nacionais (artigo 45º).

O capítulo V compreende três artigos (46º a 48º) e é dirigido aos apoios financeiros e à fiscalidade. Assim, temos no artigo 46º, nº 1, a indicação que “ (...) *podem beneficiar de apoios ou comparticipações financeiras por parte do Estado, das Regiões Autónomas e das autarquias locais as associações desportivas, bem como os eventos desportivos de interesse público como tal reconhecidos por despacho de membro do Governo responsável pela área do desporto.*”

No entanto, de acordo com o nº 2, esse apoio e comparticipações financeiras são vedados aos clubes desportivos que participam em competições profissionais, com excepção na construção ou melhoramento de infra-estruturas ou equipamentos desportivos com vista à realização de competições desportivas. É necessário o reconhecimento desse interesse público por parte do tutelar do governo da área do desporto.



São titulados por contratos-programa de desenvolvimento desportivo (nos termos da lei) os apoios ou participações financeiras concedidas pelo Estado, pelas Regiões Autónomas e pelas autarquias locais (nº 3). Essas entidades beneficiárias serão (estão) sujeitas a fiscalização por parte da entidade concedente. Será, ainda, obrigatória a certificação das contas quando os montantes concedidos sejam superiores ao limite para esse efeito definido no regime jurídico dos contratos-programa de desenvolvimento desportivo (artigo 46º, nº 4).

No nº 5 do artigo 46º lê-se “As federações desportivas, ligas profissionais e associações de âmbito territorial têm obrigatoriamente de possuir contabilidade organizada segundo as normas do Plano Oficial de Contabilidade, adaptadas, se disso for caso, ao plano de contas sectorial aplicável ao desporto.” Existindo desde o ano de 1998 o DL nº 74/98, de 27 de Março - Plano Oficial de Contabilidade para as Federações Desportivas. Associações e Agrupamentos de Clubes (PROFAC)<sup>44</sup>, não se entende porque razão não é feita referência ao mesmo. Consideramos que parte do texto deste artigo deveria ser alterado por (...) segundo as normas do Plano Oficial de Contabilidade para as Federações Desportivas, Associações e Agrupamentos de Clubes.

---

<sup>44</sup> Procedeu-se à audição da Comissão de Normalização Contabilística, nos termos do artigo 5º do DL nº 410/89, de 21 de Novembro, a qual se pronunciou favoravelmente à aprovação do presente plano oficial de contabilidade sectorial.

Foi ouvida e participou no grupo de trabalho a Confederação do Desporto de Portugal.

Assim:

Nos termos da alínea a) do nº 1 do artigo 198º da Constituição, o Governo decreta, para valer como lei geral da República, nos termos do nº 5 do artigo 112º da Constituição, o seguinte:

*Artigo 1º Aprovação*

É aprovado o Plano Oficial de Contabilidade para as Federações Desportivas. Associações e Agrupamentos de Clubes (PROFAC), anexo ao presente diploma e que dele faz parte integrante.

*Artigo 2º Âmbito de aplicação*

1 -O presente normativo contabilístico é obrigatoriamente aplicável às federações e associações, bem como aos agrupamentos de clubes.

2 -A organização contabilística deve ser estabelecida em conformidade com o plano de contas constante do presente diploma, que deve corresponder às necessidades de gestão económico-financeira das entidades definidas no n.º 1 e permitir um controlo orçamental permanente bem como a fácil verificação da correspondência entre os valores patrimoniais e contabilísticos.

*Artigo 3º Plano de contas*

1 -O Plano Oficial de Contabilidade para as Federações Desportivas, Associações e Agrupamentos de Clubes compreende, além da lista de contas de contabilidade geral e de contabilidade analítica, as notas explicativas, os critérios valorimétricos e os documentos finais obrigatórios.

2 -As contas da classe 9, «Contabilidade, analítica», do presente Plano são de utilização facultativa, podendo as entidades adoptar outras contas e designações que se considerem mais adequadas à sua gestão.

*Artigo 4º Entrada em vigor*

O disposto no presente diploma entra em vigor 60 dias após a sua publicação.

O artigo 46º, nº 6, refere que a contabilidade organizada é obrigatória para os clubes desportivos e sociedades desportivas, com as adaptações constantes de regulamentação adequada à competição em que participem. No entanto, este número não especifica se são abrangidos todos os clubes desportivos ou apenas aqueles que participam em competições profissionais.

De acordo com o artigo 46º, nº 7, não podem beneficiar de novos apoios financeiros por parte dos organismos públicos, as entidades que estejam em situação de incumprimento das suas obrigações fiscais ou para com a segurança social. Prevê-se ainda a suspensão dos benefícios financeiros resultantes de qualquer contrato-programa enquanto a situação de incumprimento se mantiver. Poderão ainda decorrer outras consequências que resultem da lei.

Os contratos-programa de desenvolvimento desportivo previstos no artigo 46º, nº 3, exigem o cumprimento dos requisitos que seguidamente transcrevemos (artigo 47, nº 1): *“a) Apresentação de programas de desenvolvimento desportivo e sua caracterização pormenorizada, com especificação das formas, dos meios e dos prazos para o seu cumprimento; b) Apresentação dos custos e aferição dos graus de autonomia financeira, técnica, material e humana, previstos nos programas referidos na alínea anterior; c) Identificação de outras fontes de financiamento, previstas ou concedidas.”*

De acordo com o nº 2 do artigo 47º, estes apoios estão exclusivamente afectos à finalidade para as quais foram atribuídos e não são susceptíveis de serem apreendidos judicialmente ou onerados.

São incentivados, no enquadramento do Estatuto do Mecenato (EM), os donativos em dinheiro ou em espécie, concedidos para a realização de actividades desportivas (artigo 48º, nº 3).

São definidos regimes fiscais específicos para a tributação dos agentes desportivos, com especial protecção (relevo) para os praticantes em profissões de desgaste rápido (artigo 48º, nº 1) e nas bolsas atribuídas ao abrigo do regime geral de apoio ao alto rendimento (artigo 48º, nº 2).

Por último, no capítulo VI encontramos as - disposições finais - que,

englobando quatro artigos (artigo 49º a 52º), registam o acesso a espectáculos desportivos, situações especiais, regulamentação e norma revogatória.

### 3. No Código Civil<sup>45</sup>

---

#### 3.1. Base legal

O Código Civil foi aprovado pelo DL nº 47344, de 25 de Novembro de 1966.

O Decreto-Lei nº 496/77, de 25 de Novembro, introduziu, reformulou e revogou alguns artigos, adequando o Código Civil existente à nova ordem constitucional que se iniciou em 1976 com a aprovação e publicação da Constituição da República Portuguesa.

O regime jurídico das associações (integrado no nosso estudo) está plasmado no Código Civil<sup>46</sup>, pelo que consideramos importante fazer um resumo (em alguns casos, transcrição) dos artigos<sup>47</sup> que abordam este tema.

Na caracterização (definição) dos clubes desportivos de utilidade pública procuraremos fazer referências objectivas da análise deste código.

## CAPÍTULO II

### Pessoas colectivas

#### SECÇÃO I

##### Disposições gerais

Artigo 157º....	Campo de aplicação
Artigo 158º....	Aquisição da personalidade
Artigo 159º....	Sede
Artigo 160º....	Capacidade
Artigo 161º....	(Revogado pelo DL nº 496/77, de 25 de Novembro)
Artigo 162º....	Órgãos
Artigo 163º....	Representação
Artigo 164º....	Obrigações e responsabilidade dos titulares dos órgãos de pessoa colectiva
Artigo 165º....	Responsabilidade civil das pessoas colectivas
Artigo 166º....	Destino dos bens no caso de extinção

---

<sup>45</sup> Pires de Lima e Antunes Varela (c/ colaboração de M. Henrique Mesquita) (1987), Código Civil - Vol. I Anotado - (Arts. 1º a 761º), 4.ª edição, Coimbra Editora; Neto, Abílio (2006), Código Civil Anotado, 15ª Edição Actualizada, Ediforum.

<sup>46</sup> Ver actualizações decorrentes da Lei nº 40/2007, de 24 de Agosto.

<sup>47</sup> Na página seguinte apresentamos de forma esquemática os artigos observados.

## SECÇÃO II

### Associações

Artigo 167º....	Acto de constituição e estatutos
Artigo 168º....	Forma e publicidade
Artigo 169º....	(Revogado pelo DL nº 496/77, de 25 de Novembro)
Artigo 170º....	Titulares dos órgãos da associação e revogação dos seus poderes
Artigo 171º....	Convocação e funcionamento do órgão da administração e do conselho fiscal
Artigo 172º....	Competência da assembleia geral
Artigo 173º....	Convocação da assembleia
Artigo 174º....	Forma de convocação
Artigo 175º....	Funcionamento
Artigo 176º....	Privação do direito de voto
Artigo 177º....	Deliberações contrárias à lei ou aos estatutos
Artigo 178º....	Regime de anulabilidade
Artigo 179º....	Protecção dos direitos de terceiro
Artigo 180º....	Natureza pessoal da qualidade de associado
Artigo 181º....	Efeitos da saída ou exclusão
Artigo 182º....	Causas de extinção
Artigo 183º....	Declaração da extinção
Artigo 184º....	Efeitos da extinção

### 3.2. Análise dos artigos

Artigo 157º - As disposições deste capítulo II são aplicáveis às associações que não tenham por fim o lucro (vantagem económica produzida directa e originariamente no património dos associados) económico dos associados.

Compreende apenas as associações de fim desinteressado ou altruístico<sup>48</sup>, as associações de fim ideal, embora interessado ou egoístico, como sejam as academias literárias ou científicas, as associações desportivas, de recreio, etc, e ainda as associações de fim económico, mas não lucrativo<sup>49</sup>. Todas estas entidades podem ser consideradas pessoas colectivas de utilidade pública, por contraste com as pessoas colectivas de utilidade particular, que são as sociedades que a lei quis precisamente excluir, para compreender apenas as associações de fim filantrópico.

Artigo 158º - As associações constituídas por escritura pública (a falta de escritura pública conduz a uma associação sem personalidade jurídica),ou

<sup>48</sup> E.g. Associações de beneficência, as corporações de bombeiros voluntários.

<sup>49</sup> Caso típico de certas cooperativas, das associações de socorros mútuos, etc.

por outro meio legalmente admitido<sup>50</sup>, com as especificações referidas no nº 1 do art. 167º gozam de personalidade jurídica (por reconhecimento normativo).

Com a Reforma de 1977, a nova redacção do artigo 158º aboliu, relativamente às associações, o princípio do reconhecimento da personalidade jurídica por concessão. De acordo com esse princípio, só o reconhecimento especial, concedido caso a caso, pelo Governo ou seus representantes, converte o conjunto de pessoas (associadas) ou a massa de bens (que serve de *substratum* material à fundação) num centro autónomo de direitos e obrigações, elevando-os juridicamente à condição de pessoas colectivas. A nova redacção do art. 158º consolida a liberdade de associação, atribuindo personalidade jurídica a todas as associações que se constituam por escritura pública, desde que da escritura constem as menções exigidas no nº1 do artigo 167º, independentemente de qualquer autorização ou reconhecimento da autoridade administrativa<sup>51</sup>.

Artigo ou ofensivo dos bons costumes), devendo o Ministério Público promover 158º-A - É aplicável à constituição de pessoas colectivas o disposto no art. 280º (é nulo o negócio jurídico cujo objecto seja física ou legalmente impossível, contrário à lei ou indeterminável, bem como o negócio contrário à ordem pública a declaração judicial da nulidade.

Este artigo manda aplicar à constituição das pessoas colectivas a doutrina do artigo 280º, se bem que esta primeira parte da disposição era dispensável, uma vez que o acto de constituição das pessoas colectivas estaria sempre sujeito, mesmo sem a disposição expressa deste artigo, à estatuição do artigo 280º, por força do artigo 280º ou do artigo 295º.

Artigo 159º - “A sede da pessoa colectiva é a que os respectivos estatutos fixarem ou, na falta de designação estatutária, o lugar em que funciona normalmente a administração principal”(a mudança de sede de uma associação implica alteração dos estatutos sendo da exclusiva competência da assembleia geral. É nula, por violar o disposto do art. 172º do Código Civil, a norma estatutária que autoriza a direcção da associação a mudar a sede

<sup>50</sup> Nova redacção de acordo com a Lei nº 40/2007, de 24 de Agosto, entrando em vigor a 31 de Outubro.

<sup>51</sup> O Código Civil passou, assim, a consagrar um sistema híbrido, heterogéneo, em matéria de reconhecimento das pessoas colectivas, com um regime de liberdade individual para a constituição das associações.

provisória para outro local)<sup>52</sup>.

Artigo 160º - A capacidade das pessoas colectivas abrange todos os direitos e obrigações necessários ou convenientes à prossecução dos seus fins (as pessoas colectivas gozam dos direitos e estão sujeitas aos deveres compatíveis com a sua natureza - art. 12º, nº 2 da CRP)<sup>53</sup>.

Não obstante a especialização consagrada neste artigo quanto à capacidade de gozo de direitos, admite-se que a pessoa colectiva pratique actos convenientes à prossecução dos seus fins. No entanto, estes actos podem afastar-se, quanto ao seu objecto, dos fins da pessoa colectiva, como a organização duma festa com o objectivo de angariação de fundos para a colectividade.

Artigo 162º - Os estatutos da pessoa colectiva designarão os respectivos órgãos, entre os quais haverá um órgão colegial de administração ( direcção) e um conselho fiscal cada um deles constituído (obrigatoriamente) por um número ímpar de titulares<sup>54</sup>, dos quais um será o presidente.

Não podem as pessoas colectivas ser geridas ou governadas por uma única pessoa; exigem-se sempre dois órgãos colegiais: um para administrar e outro para fiscalizar os actos da administração.

Artigo 163º - “A representação da pessoa colectiva, em juízo e fora dele, cabe a quem os estatutos determinarem ou, na falta de disposição estatutária, à administração ou a quem por ela for designado.

A designação de representantes por parte da administração só é oponível a terceiros quando se prove que estes a conheciam”.

Artigo 164º - “As obrigações e a responsabilidade dos titulares dos órgãos das pessoas colectivas para com estas são definidas nos respectivos estatutos, aplicando-se, na falta de disposições estatutárias, as regras do mandato com as necessárias adaptações” (artigos 258º, 268º, 269º, 1161º, 1178º).

“Os membros dos corpos gerentes não podem abster-se de votar nas

---

<sup>52</sup> A fixação da sede nos estatutos é obrigatória quanto às associações (artigo 167º, nº1).

<sup>53</sup> Exceptuam-se os direitos e obrigações vedados por lei ou que sejam inseparáveis da personalidade singular. Podem citar-se como exemplos, ao lado do casamento, a perfilhação e a adopção. Também é inseparável da pessoa singular a feitura dum testamento.

<sup>54</sup> A exigência do número ímpar de titulares dos órgãos colegiais explica-se, pelo intuito de facilitar as deliberações.

deliberações tomadas em reuniões a que estejam presentes, e são responsáveis pelos prejuízos delas decorrentes, salvo se houverem manifestado a sua discordância”.

Refere-se este artigo apenas à responsabilidade dos titulares dos órgãos das pessoas colectivas para com estas. Tratando-se de actos praticados pelos administradores que não representem a execução duma deliberação, só são responsáveis os que intervieram no acto e não aqueles que nenhuma intervenção tiveram nele. Tratando-se, porém, de uma deliberação tomada em reunião dos administradores, todos os que estavam presentes e não manifestaram a sua discordância são igualmente responsáveis. Isto resulta da obrigatoriedade do voto dos membros dos corpos gerentes.

Artigo 165º - “As pessoas colectivas respondem civilmente pelos actos ou omissões dos seus representantes, agentes ou mandatários nos mesmos termos em que os comitentes respondem pelos actos ou omissões dos seus comissários”.

A responsabilidade imposta à pessoa colectiva é objectiva (art. 500º do CC), na medida em que não depende de culpa dessa pessoa colectiva, nas instruções dadas aos representantes, agentes ou mandatários, na escolha deles ou na fiscalização da sua actividade, mas depende da culpa de quem actuou em nome do ente colectivo, salvo nos casos especiais em que a responsabilidade se funda no risco.

É necessário ainda que o acto gerador de responsabilidade tenha sido praticado no exercício da função confiada ao representante, agente ou mandatário, e não apenas por ocasião desse exercício.

O representante, agente ou mandatário autor do facto ilícito responde solidariamente com a pessoa colectiva pelos danos causados a terceiro (arts. 500º e 507º, nº1). Se a pessoa colectiva satisfizer a indemnização, terá a seguir direito de regresso contra o autor do facto (art. 500º, nº3)<sup>55</sup>.

Artigo 166º - “Extinta a pessoa colectiva, se existirem bens que lhe tenham sido doados ou deixados com qualquer encargo ou que estejam afectados a um certo fim, o tribunal, a requerimento do Ministério Público, dos

---

<sup>55</sup> Se foi o representante, agente ou mandatário quem satisfizer a indemnização, será ele quem goza do direito de regresso contra a pessoa colectiva, na medida em que a culpa desta ou o risco que impenda sobre ela o justifique.



liquidatários, de qualquer associado ou interessado, ou ainda de herdeiros do doador ou do autor da deixa testamentária, atribui-los-á, com o mesmo encargo ou afectação, a outra pessoa colectiva”.

Os bens acima não referidos têm o destino que lhes for fixado pelos estatutos ou por deliberação dos associados, sem prejuízo do disposto em leis especiais; na falta de fixação ou de lei especial, o tribunal, a requerimento do Ministério Público, dos liquidatários ou de qualquer associado ou interessado, determinará que sejam atribuídos a outra pessoa colectiva ou ao Estado, assegurando, tanto quanto possível, a realização dos fins da pessoa extinta.

Artigo 167º - “O acto de constituição da associação especificará os bens ou serviços com que os associados concorrem para o património social, a denominação, fim e sede da pessoa colectiva, a forma do seu funcionamento, assim como a sua duração, quando a associação se não constitua por tempo indeterminado.

Os estatutos podem especificar ainda os direitos e obrigações dos associados, as condições da sua admissão, saída e exclusão, bem como os termos da extinção da pessoa colectiva e consequente devolução do seu património”.

O acto constitutivo e os estatutos são as duas peças fundamentais criadoras do substrato da associação, que podem, aliás, reunir-se no mesmo instrumento jurídico. O primeiro lança as bases da associação; os estatutos fixam a sua regulamentação, traçam o seu regimento. Um e outros hão-de exprimir a vontade unânime dos associados.

Artigo 168º <sup>56</sup> - “O acto de constituição da associação, os estatutos e as suas alterações devem constar de escritura pública, sem prejuízo do disposto em lei especial”.

“O notário, a expensas da associação, promove de imediato a publicação da constituição e dos estatutos, bem como as alterações destes, nos termos legalmente previstos para os actos das sociedades comerciais<sup>57</sup>.” (é gratuita a publicação no Diário da República das alterações dos estatutos das associações

<sup>56</sup> Nova redacção de acordo com a Lei nº 40/2007, de 24 de Agosto.

<sup>57</sup> Código das sociedades comerciais – DL nº 262/86, de 2 de Setembro, com a redacção introduzida pelo DL nº 76-A/2006, de 29 de Março.



com estatuto de utilidade pública – DL nº 460/77, de 7 de Novembro).

“O acto de constituição, os estatutos e as suas alterações não produzem efeitos em relação a terceiros, enquanto não forem publicados nos termos do número anterior”<sup>58</sup>.

Artigo 170º - “É a assembleia geral que elege os titulares dos órgãos da associação, sempre que os estatutos não estabeleçam outro processo de escolha.

As funções dos titulares eleitos ou designados são revogáveis, mas a revogação não prejudica os direitos fundados no acto de constituição.

O direito de revogação pode ser condicionado pelos estatutos à existência de justa causa”.

Este artigo não indica a forma por que se há-de proceder à eleição. Se os estatutos forem omissos a esse respeito, há que aplicar, por analogia, outras disposições legais, que podem ser de direito público.

Artigo 171º - “O órgão da administração e o conselho fiscal são convocados pelos respectivos presidentes e só podem deliberar com a presença da maioria dos seus titulares<sup>59</sup>.

Salvo disposição legal ou estatutária em contrário, as deliberações são tomadas por maioria de votos dos titulares presentes, tendo o presidente, além do seu voto, direito a voto de desempate”.

O presidente não tem apenas voto de desempate, o que implicaria a desnecessidade do seu voto, sempre que não houvesse empate entre os votantes. Ele tem direito a voto, como qualquer outro dos associados, e, além desse direito, tem o voto de qualidade, quando a votação esteja empatada.

Artigo 172º - “Competem à assembleia geral todas as deliberações não compreendidas nas atribuições legais ou estatutárias de outros órgãos da pessoa colectiva”.

“São, necessariamente, da competência da assembleia geral a destituição dos titulares dos órgãos da associação, a aprovação do balanço, a

---

<sup>58</sup> A falta da forma prescrita importa nulidade, nos termos gerais do artigo 220º. A falta de publicação no Diário da República importa ineficácia em relação a terceiros.

<sup>59</sup> Não se exige nenhuma forma especial de convocação, mas esta deve ser pessoal e deve ser feita com a antecedência necessária à possível comparência dos titulares. Admite-se a marcação prévia de dia e horas certas de cada semana ou mês para as reuniões, como, por exemplo, nos dias 1 e 15 de cada mês, ou às terças-feiras, às quatro horas da tarde.

alteração dos estatutos, a extinção da associação e a autorização para esta demandar os administradores por factos praticados no exercício do cargo”.

Artigo 173º - “A assembleia geral deve ser convocada pelo presidente da direcção ou presidente da mesa da assembleia geral nas circunstâncias fixadas pelos estatutos e, em qualquer caso, uma vez em cada ano para aprovação do balanço”.

“A assembleia será ainda convocada sempre que a convocação seja requerida, com um fim legítimo, por um conjunto de associados não inferior à quinta parte da sua totalidade, se outro número não for estabelecido nos estatutos”.

“Se a direcção não convocar a assembleia nos casos em que deve fazê-la, é lícito a qualquer associado efectuar essa convocação”.

A convocação por um associado só é legalmente possível, se tiver havido falta da administração na convocação. De outro modo, a assembleia convocada por um associado não pode funcionar, e, se funcionar, serão nulas as deliberações tomadas.

Artigo 174º - “A assembleia geral é convocada por meio de aviso postal, expedido para cada um dos associados com a antecedência mínima de oito dias; no aviso indicar-se-á o dia, hora e local da reunião e a respectiva ordem do dia”. É dispensado, o referido, aviso postal sempre que os estatutos prevejam a convocação da assembleia geral mediante publicação do respectivo aviso nos termos lealmente previstos para os actos das sociedades comerciais<sup>60</sup>.

“São anuláveis as deliberações tomadas sobre matéria estranha à ordem do dia, salvo se todos os associados compareceram à reunião e todos, concordaram com o aditamento”.

“A comparência de todos os associados sanciona quaisquer irregularidades da convocação, desde que nenhum deles se oponha à realização da assembleia”.

“Havendo suspensão de trabalhos, para continuarem em dia próximo logo fixado, não se reúne uma nova assembleia, mas há o prolongamento da anterior, não sendo, por isso, exigível a renovação da convocatória e da respectiva publicação”.

---

<sup>60</sup> Nova redacção de acordo com a Lei nº 40/2007, de 24 de Agosto.

Artigo 175º - “A assembleia não pode deliberar, em primeira convocação, sem a presença de metade, pelo menos, dos seus associados”.

Em segunda convocação, as deliberações são tomadas por maioria absoluta de votos dos associados presentes com excepção de:

- voto favorável de três quartos do número dos associados presentes nas deliberações sobre alterações dos estatutos;
- voto favorável de três quartos do número de todos os associados nas deliberações sobre a dissolução ou prorrogação da pessoa colectiva.

Os estatutos podem exigir um número de votos superior ao fixado nas regras anteriores. *A contrario*, os estatutos não podem, sob pena de anulabilidade das deliberações, prescrever a suficiência de maiorias menos qualificadas do que as exigidas na lei para a deliberação sobre as matérias nela previstas.

Artigo 176º - “O associado não pode votar, por si ou como representante de outrem, nas matérias em que haja conflito de interesses entre a associação e ele, seu cônjuge, ascendentes ou descendentes”.

“As deliberações tomadas com essa infracção são anuláveis se o voto do associado impedido for essencial à existência da maioria necessária”.

Artigo 177º - São anuláveis as deliberações da assembleia geral contrárias à lei ou aos estatutos, seja pelo seu objecto, seja por virtude de irregularidades<sup>61</sup> havidas na convocação dos associados ou no funcionamento da assembleia.

Artigo 178º - “A anulabilidade prevista nos artigos anteriores pode ser arguida, dentro do prazo de seis meses, pelo órgão da administração ou por qualquer associado que não tenha votado a deliberação”.

“Tratando-se de associado que não foi convocado regularmente para a reunião da assembleia, o prazo só começa a correr a partir da data em que ele leve conhecimento da deliberação”.

O prazo de seis meses conta-se normalmente a partir da data em que a deliberação foi tomada. O processo da contagem do prazo está regulado no art. 279º deste código.

---

<sup>61</sup> As irregularidades a que este artigo se refere são as resultantes da violação das regras dos artigos 174º e 175º.

Artigo 179º - “A anulação das deliberações da assembleia não prejudica os direitos que terceiro de boa fé haja adquirido em execução das deliberações anuladas”.

A boa fé, neste caso, consiste na ignorância da anulabilidade da deliberação ou do vício que está na sua base. Por seu turno, o lesado não perde o direito de ser ressarcido à custa dos responsáveis pelo prejuízo que a deliberação lhe causou.

Artigo 180º - A qualidade de associado, salvo disposição estatutária em contrário, não é transmissível, quer por acto entre vivos, quer por sucessão; o associado não pode incumbir outrem de exercer os seus direitos pessoais<sup>62</sup>.

Artigo 181º - “O associado que por qualquer forma deixar de pertencer à associação não tem o direito de repetir as quotizações que haja pago e perde o direito ao património social, sem prejuízo da sua responsabilidade por todas as prestações relativas ao tempo em que foi membro da associação”.

Todos os direitos e deveres dos associados se reportam ao momento em que deixam de fazer parte da associação.

Artigo 182º - “1) As associações extinguem-se: a) Por deliberação da assembleia-geral; b) Pelo decurso do prazo, se tiverem sido constituídas temporariamente; c) Pela verificação de qualquer outra causa extintiva prevista no acto de constituição ou nos estatutos; d) Pelo falecimento ou desaparecimento de todos os associados; e) Por decisão judicial que declare a sua insolvência”. 2) As associações extinguem-se ainda por decisão judicial: a) quando o seu fim se tenha esgotado ou se haja tornado impossível; b) Quando o seu fim real não coincida com o fim expresso no acto de constituição ou nos estatutos; c) Quando o seu fim seja sistematicamente prosseguido por meios ilícitos ou imorais; d) Quando a sua existência se torne contrária à ordem pública”.

Artigo 183º - “ casos previstos nas alíneas b) e c) do nº 1 do artigo anterior, a extinção só se produzirá se, nos trinta dias subsequentes à data em que devia operar-se, a assembleia geral não decidir a prorrogação da associação ou a modificação dos estatutos”.

---

<sup>62</sup> O direito de voto não pode ser delegado, se não houver disposição estatutária que o permita.

“Nos casos previstos no nº 2 do artigo precedente, a declaração da extinção pode ser pedida em juízo pelo Ministério Público ou por qualquer interessado”.

“A extinção por virtude da declaração de insolvência dá-se em consequência da própria declaração”.

Artigo 184º - “Extinta a associação, os poderes dos seus órgãos ficam limitados à prática dos actos meramente conservatórios e dos necessários, quer à liquidação do património social, quer à ulitimação dos negócios pendentes; pelos actos restantes e pelos danos que deles advenham à associação respondem solidariamente os administradores que os praticarem”.

Pelos actos praticados com violação do disposto, há sempre responsabilidade pessoal e solidária dos administradores, perante a associação extinta e perante terceiros<sup>63</sup>.

### 3.3. Breve referência aos clubes desportivos

Embora cientes de que poderemos ser um pouco repetitivos sobre os artigos analisados no Código Civil, parece-nos importante inserir mais alguns, e apresentar uma sistematização diferente com o intuito de, melhor, esclarecer a sua relevância para os clubes desportivos.

O clube desportivo representa na actualidade, na sua forma jurídica, uma associação privada que irá subsistir, independentemente do surgir de novos modelos organizativos centrados na administração da vertente profissional da sua actividade desportiva.

Significativo do alcance desta liberdade é o facto do art. 158º do CC, que se ocupa da aquisição da personalidade jurídica por parte das associações, lhes atribuir essa personalidade desde que constituídas por escritura pública (ou por outro meio legalmente admitido), independentemente de qualquer autorização ou reconhecimento de autoridade administrativa.

As associações encontram no CC - artigos 157º a 184º - as normas sobre a aquisição da sua personalidade, capacidade, sede, órgãos,

---

<sup>63</sup> “Pelas obrigações que os administradores contraírem, a associação só responde perante terceiros se estes estavam de boa fé e à extinção não tiver sido dada a devida publicidade”.

representação, responsabilidade civil, constituição, titularidade dos órgãos, deliberações e extinção.

Os estatutos são uma peça fundamental da associação, fixando a sua regulamentação e traçando as suas normas internas de funcionamento.

Os estatutos exprimem a vontade dos associados e têm um conteúdo imperativo (art. 167º, nº 1) e um conteúdo facultativo (art. 167º, nº 2).

Os estatutos fixarão obrigatoriamente a sede da associação (artigos 159º e 167º); designarão os respectivos órgãos (um órgão colegial de administração e um conselho fiscal – art. 162º); especificarão os bens ou serviços com que os associados concorrem para o património social; a denominação; o fim da associação; a forma do seu funcionamento, assim como a sua duração quando a associação se não constitua por tempo indeterminado (art. 167º).

Os estatutos podem ainda designar a representação da associação (art. 163º); as obrigações e a responsabilidade dos titulares dos órgãos das associações (art. 184º); assim como os direitos e obrigações dos associados; as condições da sua admissão, saída e exclusão; bem como os termos da extinção da associação e conseqüente devolução do seu património (art. 167º, nº 2).

O acto de constituição da associação, os estatutos e suas alterações estão sujeitos a exigências de forma e publicidade<sup>64</sup>. Devem constar de escritura pública, verificando-se a sua nulidade em caso de inobservância. Os estatutos devem ainda ser publicados no Diário da República, sob pena de ineficácia em relação a terceiros (art. 168º).

De acordo com o art. 162º, as associações têm uma organização interna própria regulamentada pelos seus estatutos. São estes que designam os órgãos da associação, entre os quais haverá um órgão colegial de administração (*vulgo*, direcção) e um conselho fiscal, ambos constituídos por um número ímpar de titulares, dos quais um será o presidente.

Os titulares destes órgãos da associação, sempre que os estatutos não estabeleçam outro processo de escolha serão eleitos pela assembleia geral (art. 170º).

---

<sup>64</sup> O artigo 24º - Cadastro das associações - da Lei nº 40/2007, de 24 de Agosto, com entrada em vigor a 31 de Outubro, refere que "RNPC promove e organiza o cadastro das associações mediante a sua inscrição no ficheiro central das pessoas colectivas".

A convocação dos órgãos da associação (órgão da administração e conselho fiscal) é feita pelo respectivo presidente (art. 171º). Não se exige nenhuma forma especial de convocação, mas ela deve ser pessoal e feita com a antecedência necessária à possível comparência dos titulares.

Quanto às deliberações, só podem ser tomadas com a presença da maioria dos seus titulares e com a maioria dos votos dos titulares presentes.

O artigo 171º estabelece que o presidente tem além do seu voto, direito a voto de desempate - voto de qualidade.

São da competência da assembleia geral todas as deliberações não compreendidas nas atribuições legais ou estatutárias de outros órgãos da pessoa colectiva. Há, no entanto, actos que são da competência exclusiva da assembleia - a destituição dos titulares dos órgãos da associação, a aprovação do balanço, a alteração dos estatutos, a extinção da associação e a autorização para esta demandar os administradores por factos praticados no exercício do cargo (art. 172º).

Nos artigos 173º a 179º, encontramos as normas respeitantes ao funcionamento da assembleia, bem como assim as que concernem à validade das suas deliberações e meios de impugnação.

Incumbe à administração da associação, ou seja, ao seu órgão executivo, em regra, a direcção da gestão financeira dos clubes desportivos.

O primeiro momento de controlo da função financeira das associações situa-se no interior da própria associação, competindo ao Conselho Fiscal, sendo posteriormente submetida à assembleia-geral para aprovação.

O Conselho Fiscal é convocado pelo respectivo presidente e só pode deliberar com a presença da maioria dos seus titulares; as deliberações são tomadas por maioria de votos dos titulares presentes, tendo o presidente, além do seu voto, direito a voto de desempate, salvo disposição legal ou estatutária em contrário (art. 171º).

Cabe ao presidente da direcção ou ao presidente da assembleia geral convocar a assembleia geral nas circunstâncias fixadas pelos estatutos e, em qualquer caso, uma vez em cada ano, para aprovação do relatório e contas da administração (artigos 173º, nº 1 e 172º, nº 2).

Se a administração não convocar a assembleia nos casos em que deve fazê-la, é lícito a qualquer associado efectuar essa convocação.

A assembleia será ainda convocada sempre que a convocação seja requerida, com um fim legítimo, por um conjunto de associados não inferior à quinta parte da sua totalidade, se outro número não for estabelecido nos estatutos.

De acordo com o artigo 174º, a assembleia geral é convocada por meio de aviso postal (é dispensado o aviso postal sempre que os estatutos prevejam a convocação da assembleia geral mediante publicação do respectivo aviso nos termos lealmente previstos para os actos das sociedades comerciais), expedido para cada um dos associados, com a antecedência mínima de oito dias; no aviso indicar-se-á o dia, hora e local da reunião e a respectiva ordem do dia.

São anuláveis as deliberações tomadas sobre matéria estranha à ordem do dia, salvo se todos os associados compareceram à reunião e todos concordaram com o aditamento.

A comparência de todos os associados sanciona quaisquer irregularidades da convocação, desde que nenhum deles se oponha à realização da assembleia.

Havendo suspensão de trabalhos, para continuarem em dia próximo logo fixado, não se reúne uma nova assembleia, mas há o prolongamento da anterior não sendo, por isso, exigível a renovação da convocatória e da respectiva publicação.

O número de sócios exigido para que a assembleia geral tenha poderes de deliberação está definido no art. 175º, podendo, no entanto, os estatutos preverem um número superior ao fixado.

Os artigos 176º a 179º estabelecem regras de poder de votação, anulação de deliberações contrárias à lei e defendem direitos de terceiros.

Embora não analisemos as diversas manifestações das relações associação/associado, cumpre destacar que este último tem como obrigação o pagamento de quota estabelecido pelos competentes órgãos da associação (art. 167º). O destaque justifica-se pelo facto deste pagamento surgir como o



limite da responsabilidade financeira dos associados face à associação e a terceiros.

Com as pessoas que tem ao seu serviço, as relações jurídicas estabelecidas pela associação não diferem daquelas que estabelece uma sociedade, nomeadamente quanto às obrigações decorrentes do regime laboral, segurança social, impostos, etc. Portanto, as relações com terceiros podem gerar responsabilidade a dois níveis, a saber, no domínio contratual ou em sede extracontratual.

No que respeita à responsabilidade derivada do incumprimento de obrigações decorrentes do estabelecimento de relações contratuais, pode-se afirmar que a responsabilidade da associação se fundamenta nas regras gerais – art. 798º: «o devedor que falta culposamente ao cumprimento da obrigação torna-se responsável pelo prejuízo que causa ao credor».

A responsabilidade contratual pressupõe a violação de uma obrigação que para determinada pessoa - a associação neste caso emerge de um negócio jurídico (caso de um não cumprimento pontual de um preço). A extracontratual resulta da prática de um acto violador - pela associação - de um dever não especificamente atribuído a certa pessoa.

Sabido que a pessoa colectiva «dialoga» mediante pessoas físicas, o art. 800º, nº 1, vem estabelecer que a representação não altera o quadro da responsabilidade: o devedor é responsável perante o credor pelos actos dos seus representantes legais ou das pessoas que utilize para o cumprimento da obrigação, como se tais actos fossem praticados pelo próprio devedor.

Realce-se, pois, que a responsabilidade é exclusivamente da pessoa colectiva, não existindo, por exemplo, qualquer eventual direito de regresso, face aos seus legítimos representantes legais. Eles surgem assim como a formalização, perante terceiros, da vontade da associação.

Nos termos do art. 164º, nº 1, as obrigações e a responsabilidade dos titulares dos órgãos das pessoas colectivas para com estas são definidas nos respectivos estatutos, aplicando-se, na falta de disposições estatutárias, as regras do mandato, com as necessárias adaptações. Ou seja, de acordo com o art. 1161º, alínea a), o mandatário (a direcção da associação) é obrigado a

praticar os actos compreendidos no mandato, segundo as instruções do mandante (a associação).

Por outro lado, o art. 1178º determina que no caso do mandatário ter poderes de representação ser também aplicável o disposto nos artigos 258º e seguintes do CC, normativo que regula a representação.

O artigo 258º começa por afirmar que o negócio jurídico realizado pelo representante em nome do representado, nos limites dos poderes que lhe competem, produz os seus efeitos na esfera jurídica deste último.

Ultrapassados que sejam aqueles limites ou tendo ocorrido abuso da representação (artigos 268º e 269º), o negócio é ineficaz em relação ao representado se não for por este ratificado, tendo a outra parte, enquanto o negócio não for ratificado a faculdade de o revogar ou rejeitar, salvo se no momento da conclusão conhecia a falta de poderes do representante.

No que concerne à responsabilidade situada para além do quadro de relações contratuais, dispõe o art. 165º, que as pessoas colectivas respondem civilmente pelos actos ou omissões dos seus representantes, agentes ou mandatários, nos mesmos termos em que os comitentes respondem pelos actos ou omissões dos seus comissários.

Assiste-se, pois, a uma remissão legal para o art. 500º. Havida como comitente, a associação responde independentemente de culpa pelos danos que os seus representantes causarem, desde que sobre estes últimos recaia também a obrigação de indemnizar.

Esta responsabilidade (solidária) da associação é objectiva na medida em que não depende da culpa dessa pessoa colectiva, por exemplo, nas instruções dadas aos representantes, mas depende da culpa de quem actuou em nome do ente colectivo.

É necessário ainda que o acto gerador de responsabilidade tenha sido praticado no exercício da função confiada ao representante.

Por último sublinha-se a existência de um direito de regresso da associação contra o autor do facto.

Reflexo eventual da função financeira da associação, configurando-se até como uma das causas da sua extinção (art. 182º, nº 1, alínea e)), é a

declaração judicial da sua insolvência.

De acordo com o art. 1313º do Código de Processo Civil (CPC), as associações podem ser declaradas em estado de insolvência quando o seu activo seja inferior ao seu passivo.

O impulso processual para a obtenção de tal declaração, assiste à própria associação e a qualquer credor dessa pessoa colectiva (artigos 1316º e 1317º, do CPC).

Uma vez declarada a insolvência os efeitos daí decorrentes são os mesmos da declaração de falência (artigos 1315º e 1189º, do CPC).

Os clubes desportivos, como associações, encontram as causas da sua extinção enunciadas no art. 182º do CC.

Assim, por exemplo, um clube desportivo pode extinguir-se por deliberação da assembleia geral - nº 1, alínea a) - ou [alínea c)] pela verificação de qualquer outra causa extintiva prevista no acto de constituição ou nos estatutos

Por outro lado, por decisão judicial, pode também ocorrer a extinção da associação, por exemplo quando o seu fim real não coincida com o fim expresso no acto de constituição ou nos estatutos - nº 2, alínea b) – ou [alínea c)] quando o seu fim seja sistematicamente prosseguido por meios ilícitos ou imorais.

Nestes últimos casos, a declaração da extinção pode ser pedida em juízo pelo Ministério Público ou por qualquer interessado (art. 183º, nº 2).

Destaque-se, a finalizar, as soluções encontradas pelo CC, no que diz respeito ao destino dos bens da associação no caso de extinção.

De acordo com o art. 166º, nº 1, extinto o clube desportivo, se existirem bens que lhe tenham sido doados ou deixados com qualquer encargo ou que estejam afectados a certo fim, o tribunal, a requerimento do Ministério Público, dos liquidatários, de qualquer associado ou interessado, ou ainda de herdeiros do doador ou do autor da deixa testamentária, atribui-los-á, com o mesmo encargo ou afectação a outra pessoa colectiva.

Por sua vez, dispõe o nº 2, que os bens não abrangidos pela situação anterior têm o destino que lhes for fixado pelos estatutos ou por deliberação

dos associados, sem prejuízo do disposto em leis especiais; na falta de fixação ou de lei especial, o tribunal determinará, a requerimento das mesmas pessoas e entidades enumeradas no nº 1, que sejam atribuídos a outra pessoa colectiva ou ao Estado, assegurando tanto quanto possível a realização dos fins da pessoa extinta.

Nos termos do art. 160º, nº 1, a capacidade das pessoas colectivas abrange todos os direitos e obrigações necessários ou convenientes à prossecução dos seus fins.

Estamos perante o denominado princípio da especialidade do fim: o escopo estatutário serve de medida do alcance da capacidade.

Não obstante esta especialização, admite-se que a associação possa praticar actos convenientes à prossecução dos seus fins, ainda que se afastem quanto ao seu objecto.

Assim, os clubes desportivos parecem não estarem incapacitados de praticar actos de natureza lucrativa, em ordem a obter recursos para a prossecução dos seus fins, sendo suficiente que as actividades sejam lícitas e úteis para a realização do fim estatutário.

Esta capacidade traduz-se necessariamente no estabelecer de relações jurídicas por parte da associação, com o conseqüente titular de direitos e obrigações, com entidades que lhe são exteriores associados, trabalhadores e terceiros e, entre estes, em especial, o Estado.

O próprio legislador, quando perante a realidade da acção dos clubes desportivos, tem vindo a assumir, directa ou indirectamente, uma posição de clara abertura neste domínio.

Outro, porventura ainda mais relevante, encontra-se ao nível da tributação.

Dispõe o artigo 11º, nº 1, do CIRC, que são isentos, desse imposto, os rendimentos directamente derivados do exercício de actividades desportivas.

Mas no nº 3 o legislador afasta dessa classificação, para efeitos da isenção, os rendimentos provenientes de qualquer actividade comercial, industrial ou agrícola exercida, ainda que a título acessório, em ligação com a actividade desportiva e, nomeadamente os provenientes de publicidade,

direitos respeitantes a qualquer forma de transmissão, bens imóveis, aplicações financeiras e jogo de bingo.

Ou seja, é o próprio legislador que relativamente aos clubes desportivos como que determina, por via indirecta, um amplo domínio onde o princípio da especialidade surge francamente atenuado.

Esta explicitação acaba por considerar as actividades referidas como convenientes à prossecução do fim do clube desportivo, pelo menos não ilícitas.

A relação fiscal existente entre o Estado (e outros) e os clubes desportivos será analisada no enquadramento (regime) fiscal dos clubes desportivos.

#### 4. No Estatuto de Utilidade Pública<sup>65</sup>

---

##### 4.1. Base legal e princípios fundamentais

A instauração da democracia criou um ambiente propício ao desenvolvimento do associativismo, e diversa legislação, a começar pela Constituição da República, não só garantiu o livre exercício do direito de associação como simplificou o processo da aquisição, pelas associações, da personalidade jurídica.

As associações (reconhecidas, declaradas de utilidade pública) prestam relevantes serviços à comunidade, suprimindo muitas vezes o papel do próprio Estado.

Na preocupação de incentivar o associativismo, houve necessidade de dotar as colectividades de alguns meios para valorização e expansão da sua actividade.

O Decreto-Lei nº 460/77<sup>66</sup>, de 7 de Novembro, veio legislar sobre o

---

<sup>65</sup> Alterado de acordo com o Decreto-Lei nº 391/2007, de 13 de Dezembro.

<sup>66</sup> Foram alterados os artigos 2º a 8º, 12º, 13º e 15º do Decreto -Lei nº 460/77, de 7 de Novembro; são revogados o nº 4 do artigo 5º, o nº 3 do artigo 6º, as alíneas c) e d) do artigo 10º e o artigo 16º deste Decreto-Lei, bem como os Despachos Normativos nº 92/78, de 13 de Abril, o nº 51/79, de 9 de Março e o nº 147/82, de 16 de Agosto (artigos 1º e 2º do Decreto-Lei nº 391/2007 de 13 de Dezembro; o artigo 3º refere que "é republicado, em anexo, fazendo parte integrante do presente decreto-lei, o Decreto-Lei nº 460/77, de 7 de Novembro, com a redacção actual").

processo de reconhecimento da utilidade pública.

Este diploma também possibilita a titularidade de direitos e regalias que se traduzem em isenções fiscais, redução de determinadas taxas e outros benefícios, podendo contribuir para a valorização das colectividades.

As pessoas colectivas de utilidade pública caracterizam-se, fundamentalmente, pelo facto de resultarem de uma distinção especial, conferida, caso a caso, pela Administração, a pedido da própria associação interessada.

Das alterações produzidas, pelo Decreto-Lei nº 391/2007, de 13 de Dezembro, importa assinalar, conforme referido no preâmbulo do mesmo (e especificado nos artigos 5º, 8º, 12º e 13º) a obrigatoriedade de apresentação do requerimento para a concessão do estatuto de utilidade pública por meio formulário electrónico disponível no portal da Secretaria-Geral da Presidência do Conselho de Ministros na Internet; a disponibilização, para efeitos de consulta pública na Internet, de uma base de dados das entidades declaradas de utilidade pública e a agilização dos procedimentos a observar na instrução dos pedidos de declaração de utilidade pública e da sua cessação, bem como na verificação do cumprimento dos deveres a que estão sujeitas as entidades declaradas de utilidade pública.

Por último, estabelecem-se novos deveres, em nome do princípio da transparência, nos casos em que as entidades declaradas de utilidade pública desenvolvam, a título secundário, outras actividades para além das de interesse geral, designadamente de natureza económica.

Assim, passa a impor-se que as entidades declaradas de utilidade pública ao abrigo deste decreto-lei abstenham-se de fazer uso do seu estatuto de utilidade pública para exercer actividades susceptíveis de reduzir a capacidade competitiva dos demais agentes económicos, bem como devam assegurar que nos documentos de prestação de contas a remeter à Secretaria-Geral da Presidência do Conselho de Ministros e sempre que tal se aplique, sejam apresentados, de forma separada, os custos e receitas relativos às

---

De salientar que o artigo 19º da Lei nº 40/2007 de 24 de Agosto, faz alusão à alteração (nova redacção) da alínea f), do artigo 10º, do Decreto-Lei nº 460/77, de 7 de Novembro, mas não coincide (e não foi revogado) com o actual (de acordo com o Decreto-Lei nº 391/2007 de 13 de Dezembro).

actividades que não podem ser abrangidas pelos benefícios que o estatuto de utilidade pública comporta.

## 4.2. Pessoa Colectiva de Utilidade Pública

### 4.2.1. Noção de Pessoa Colectiva de Utilidade Pública

São consideradas pessoas colectivas de utilidade pública as associações ou fundações que prossigam fins de interesse geral, da comunidade nacional ou de qualquer região ou circunscrição, que cooperem com a Administração Central ou a administração local, em termos de merecerem da parte desta administração a declaração de «utilidade pública».

As pessoas colectivas de utilidade pública administrativa são, concomitantemente, consideradas como pessoas colectivas de utilidade pública (artigo 1º).

O facto de paralelamente aos interesses dos seus associados, os clubes desportivos prosseguirem um interesse geral comunitário, potencia que os mesmos sejam declarados pessoas colectivas de utilidade pública.

### 4.2.2. Declaração/Concessão/Cessação

As associações (ou fundações), para serem declaradas de utilidade pública deverão, cumulativamente, cumprir os seguintes requisitos (art. 2º):

- Intervir, sem fins lucrativos, em favor da comunidade em áreas de relevo social tais como a promoção da cidadania e dos direitos humanos, a educação, a cultura, a ciência, o desporto, o associativismo jovem, a protecção de crianças, jovens, pessoas idosas, pessoas desfavorecidas, bem como de cidadãos com necessidades especiais, a protecção do consumidor, a protecção do meio ambiente e do património natural, o combate à discriminação baseada no género, raça, etnia, religião ou em qualquer outra forma de discriminação legalmente proibida<sup>67</sup>, a erradicação da pobreza, a promoção da saúde ou do bem-estar físico, a protecção da saúde, a prevenção e controlo da doença, o

---

<sup>67</sup> Anteriormente referido com menção ao “nº 2 do artigo 13º da Constituição” (ninguém pode ser privilegiado, beneficiado, prejudicado, privado de qualquer direito ou isento de qualquer dever em razão de ascendência, sexo, raça, língua, território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução, situação económica ou condição social).

empreendedorismo, a inovação e o desenvolvimento económico, a preservação do património cultural;

- Estarem regularmente constituídas e regerem-se por estatutos elaborados em conformidade com a lei;

- Não desenvolver, a título principal, actividades económicas em concorrência com outras entidades que não possam beneficiar do estatuto de utilidade pública;

- Não serem enquadráveis em regimes jurídicos especiais que lhes reconheçam a natureza ou, em alternativa, o gozo das prerrogativas das pessoas colectivas de utilidade pública;

- Possuir os meios humanos e materiais adequados ao cumprimento dos objectivos estatutários;

- Não exercer a sua actividade, de forma exclusiva, em benefício dos interesses privados quer dos próprios associados<sup>68</sup>, quer dos fundadores, conforme os casos.

A declaração do reconhecimento de utilidade pública, bem como a da sua cessação, é da competência do Primeiro-Ministro, com faculdade de delegação<sup>69</sup>.

As associações ou fundações, podem ser declaradas de utilidade pública ao fim de três anos (anteriormente, cinco anos) de efectivo e relevante funcionamento, salvo se especialmente dispensadas desse prazo em razão de circunstâncias excepcionais<sup>70</sup>, ou se prosseguirem algum dos fins previstos no artigo 416º do Código Administrativo.

As pessoas colectivas que pretendam a concessão da declaração de utilidade pública farão um requerimento, efectuado exclusivamente através do preenchimento do formulário electrónico adequado<sup>71</sup>, disponibilizado para o efeito no portal da Secretaria-Geral da Presidência do Conselho de Ministros, na Internet.

---

<sup>68</sup> As associações que funcionem primariamente em benefício dos associados podem ser declaradas de utilidade pública se pela sua própria existência fomentarem relevantemente actividades de interesse geral e reunirem os requisitos previstos (art. 2º, nº 2).

<sup>69</sup> A declaração de utilidade pública, ou da sua cessação, são objecto de publicação na 2ª série do DR.

<sup>70</sup> Desenvolver actividade de âmbito nacional; (ou) evidenciar, face às razões da sua existência ou aos fins que visa prosseguir, manifesta relevância social.

<sup>71</sup> Anteriormente referia "requerimento, em impresso próprio, dirigido ao Primeiro-Ministro".



Esse requerimento deve ser instruído com todas as provas necessárias<sup>72</sup> ao ajuizamento da sua pretensão<sup>73</sup> e acompanhado de:

- Identificação da entidade requerente;
- Termos de utilidade pública em função dos quais se encontra organizada;
- Fundamentos que, em seu entender, sustentam a concessão do estatuto de utilidade pública;
- Eventual prestação do consentimento para a consulta da respectiva situação tributária ou contributiva regularizada, nos termos do nº 2 do artigo 4º do Decreto-Lei nº 114/2007, de 19 de Abril<sup>74</sup>;
- Nome e qualidade do responsável pelo preenchimento do requerimento.

A entidade competente (Governo) pode solicitar pareceres adjuvantes a quaisquer entidades públicas ou privadas.

A concessão de utilidade pública pode ser dada com o aditamento das condições e recomendações que a entidade competente entenda por convenientes.

É (será) criada uma base de dados das entidades declaradas de utilidade pública no âmbito do presente decreto-lei, mantida pela Secretaria-Geral da Presidência do Conselho de Ministros<sup>75</sup> que a disponibiliza, para efeitos de consulta pública, no respectivo portal na Internet.

Caso o pedido de declaração de utilidade pública seja indeferido<sup>76</sup>, cabe recurso, nos termos gerais.

---

<sup>72</sup> Anteriormente exigia “um parecer fundamentado da câmara municipal onde têm a sua sede”.

<sup>73</sup> As normas relativas aos procedimentos a observar pelas entidades requerentes e pelos serviços competentes na execução do presente decreto-lei, designadamente os relativos à instrução dos pedidos de declaração de utilidade pública e da sua cessação, bem como ao cumprimento dos deveres a que estão sujeitas as entidades declaradas de utilidade pública, são aprovadas por portaria do membro do governo competente (art. 15º).

<sup>74</sup> Artigo 4º – Prestação do consentimento (2) Nos procedimentos de reconhecimento de benefícios fiscais ou contributivos ou de outras vantagens de natureza tributária ou contributiva, bem como na concessão de apoios financeiros ou no reconhecimento de direitos no âmbito do sistema de segurança social ou no âmbito das políticas activas de emprego, o consentimento para a consulta da situação tributária ou contributiva regularizada é prestado no requerimento que inicia o procedimento, sendo válido apenas para esses procedimentos.

<sup>75</sup> Este serviço disponibiliza, ainda, informação permanente e actualizada acerca da instrução dos processos, acessível aos requerentes mediante a utilização de códigos de acesso individuais.

<sup>76</sup> “A falta de qualquer dos requisitos previstos no nº 1 do artigo 2º determina o indeferimento do pedido”. Não explicita se o pedido pode ser renovado (qual o prazo? seis meses após o indeferimento...), logo que se mostrem satisfeitas as condições cuja falta tiver obstado ao deferimento (ver anterior art. 7º, nº 2).

A declaração de utilidade pública e as inerentes regalias cessam com a extinção da pessoa colectiva (ou) por decisão da entidade competente para a declaração, se tiver deixado de se verificar algum dos pressupostos desta, (ou) por violação séria ou reiterada dos deveres que lhes estejam legalmente impostos. A cessação da declaração de utilidade pública é precedida por um procedimento instrutório no qual se demonstre, fundamentadamente, a sua ocorrência.

Pode, no entanto, ser apresentado recurso nos termos gerais.

As pessoas colectivas poderão recuperar a sua categoria de «utilidade pública», um ano após a decisão de cessação, desde que voltem a preencher os requisitos exigidos para a sua concessão (art.13º, nº 4).

#### 4.2.3. Isenções/Benefícios

Sem prejuízo de outros benefícios e isenções previstos na restante legislação aplicável, podem ser concedidas às pessoas colectivas de utilidade pública (artigos 9º e 10º do DL nº 460/77 e artigo 1º da Lei nº 151/99, de 14 de Setembro):

##### - Isenções

Imposto Municipal sobre Transmissão onerosa de imóveis (anterior ssa) pela aquisição dos imóveis destinados à realização dos seus fins estatutários;

Imposto de Selo (anteriores sucessões e doações) relativo à transmissão de imóveis destinados à realização dos seus fins estatutários;

Imposto Municipal sobre Imóveis (anterior contribuição autárquica) no caso de prédios urbanos destinados à realização dos seus fins estatutários;

Imposto sobre o Rendimento das pessoas Colectivas, a ser reconhecida nos termos e condições do respectivo Código;

Imposto sobre veículos e imposto único de circulação nos casos em que os veículos a adquirir a título oneroso sejam classificados como veículos ligeiros de mercadorias derivados de ligeiros de passageiros, todo-o-terreno e furgões ligeiros de passageiros, nos termos da legislação em vigor;

Custas judiciais.

Taxas previstas na legislação sobre espectáculos e divertimentos públicos.

Taxas de televisão e de rádio.

- Benefícios (outros)

Tarifa aplicável aos consumos domésticos de energia eléctrica;

Publicação gratuita no Diário da República das alterações dos estatutos.

#### 4.2.4. Expropriações que visem o prosseguimento dos fins estatutários

O artigo 11º refere que as expropriações poderão ser consideradas de utilidade pública urgente se necessárias para que as pessoas colectivas de utilidade pública prossigam os seus fins estatutários.

A declaração de utilidade pública destas expropriações resulta da aprovação pelo Ministro competente, ou entidade delegada, dos respectivos projectos, estudos prévios, planos ou antepianos, ou mesmo esquemas preliminares, de obras a realizar.

#### 4.2.5. Deveres

São deveres das pessoas colectivas de utilidade pública, entre outros que constem dos respectivos estatutos ou da lei (art. 12º):

a) Enviar por meio de transmissão electrónica à Secretaria -Geral da Presidência do Conselho de Ministros, o relatório de actividades e as contas do exercício relativo ao ano anterior, no prazo de seis meses após a sua aprovação;

b) Prestar as informações solicitadas por quaisquer entidades oficiais ou pelos organismos que nelas hierarquicamente superintendam;

c) Comunicar à Secretaria-Geral da Presidência do Conselho de Ministros qualquer alteração dos respectivos estatutos, no prazo de três meses após a sua efectivação.

Nos casos em que as entidades declaradas de utilidade pública

desenvolvam, a título secundário, outras actividades<sup>77</sup> para além das de interesse geral, designadamente de natureza económica, as mesmas devem:

a) Abster-se de fazer uso do seu estatuto de utilidade pública para exercer actividades susceptíveis de reduzir a capacidade competitiva dos demais agentes económicos;

b) Assegurar que, nos documentos de prestação de contas a remeter à Secretaria-Geral da Presidência do Conselho de Ministros e sempre que tal se aplique, se encontrem devidamente autonomizados os custos e receitas<sup>78</sup> relativos às actividades que não podem ser abrangidas pelos benefícios que o estatuto de utilidade pública comporta sem que se verifique a violação das regras da concorrência.

---

<sup>77</sup> Esta designação deve estar implicitamente relacionada com o CIRC através da denominação de “actividade comercial acessória”.

<sup>78</sup> Esta exigência, obrigará os clubes a (re)organizar a sua contabilidade, de forma a darem uma resposta adequada, tendo especial atenção à determinação da matéria colectável (art. 48º do CIRC) e, aos custos comuns e específicos (art. 49º do CIRC). Não é feita referência, à aplicação dos proveitos da ACA nas despesas dos clubes na actividade desportiva (ver, art. 52º do EBF).

## Capítulo II – Enquadramento fiscal dos clubes desportivos

### Secção I – Noções fundamentais de Direito Fiscal<sup>79</sup>

#### 1. Direito Fiscal

---

##### 1.1. Direito Financeiro, Direito Económico, Direito Orçamental<sup>80</sup>, Direito Fiscal

As exigências de satisfação das necessidades económicas de carácter público e de obtenção de meios indispensáveis à respectiva cobertura impõem ao Estado e às outras entidades públicas, uma actividade económica com características próprias, a actividade financeira, uma actividade tendente à coordenação entre os meios e as necessidades públicas a satisfazer.

As particularidades específicas desta actividade resultam fundamentalmente da circunstância de as necessidades públicas não implicarem uma escolha prévia individual e, conseqüentemente, ao contrário do que acontece com as necessidades privadas, a cobertura do seu custo não se situar no plano das livres opções individuais.

As necessidades públicas, como tais definidas segundo critérios políticos mutáveis, em conformidade com os fins e funções que ao Estado e às outras entidades públicas se atribuem, não são satisfeitas em obediência às pressões dos mercados, na base de um equilíbrio entre o custo e a utilidade económica dos bens e serviços. Considerados os benefícios da satisfação das necessidades definidas como públicas, toda a comunidade terá de contribuir para a respectiva cobertura de custos, nos termos estabelecidos pelos órgãos representativos dessa mesma comunidade.

Destinada a assegurar a satisfação das necessidades públicas, a actividade financeira abrange a aquisição de meios económicos, o emprego desses meios e a coordenação dos meios obtidos e dos objectivos a realizar.

---

<sup>79</sup> Martinez, P. Soares (2003), *Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra; Nabais, J. Casalta (2007), *Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra; Pereira, M. H. Freitas (2007), *Fiscalidade*, Almedina, Coimbra; Teixeira, A. Braz (1985), *Princípios de Direito Fiscal* vol. 1º e 2º, Almedina, Coimbra.

<sup>80</sup> Ou Finanças Públicas.

A actividade financeira apresenta-se, assim, como extremamente complexa, pela heterogeneidade dos fenómenos que abrange. Todas as realizações de despesas orientadas para a aquisição de bens ou serviços destinados a satisfazer necessidades públicas integram-se na actividade financeira.

E para que as entidades públicas possam realizar essas despesas, têm de obter receitas adequadas, ou seja, os recursos necessários a assegurar a provisão dos bens aptos à satisfação das necessidades públicas, que são frequentemente designados por *ingressos públicos ou receitas públicas*<sup>81</sup>, as quais não correspondem a uma massa homogénea, de tal modo que a doutrina os tem submetido a classificações complexas, com base em critérios políticos, jurídicos e económicos<sup>82</sup>. Bastará, para o nosso propósito, enumerar as mais significativas *receitas públicas*<sup>83</sup>:

- alguns assemelham-se a rendimentos de particulares, como é o caso das obtidas pela exploração do património do Estado;
- há ainda ingressos públicos multilaterais, bilaterais e unilaterais provenientes de entes públicos estrangeiros e internacionais sob a forma de ajudas (prestações voluntárias) ou de indemnizações de guerra (prestações coactivas) como sucedeu v.g., após a recente invasão do Kuwait, pelo Iraque, que foi condenado a indemnizar o país agredido, por imposição da ONU;
- os entes públicos podem emitir moeda para satisfação das suas despesas;
- muitas vezes os entes públicos ou prestam aos particulares serviços de utilização individual ou fornecem-lhes certos bens, ou põem à sua disposição bens de domínio público, ou, finalmente, removem limites jurídicos à respectiva actuação cobrando como contrapartidas certas importâncias em forma de taxas, tarifas, licenças, compensações, etc.;
- desde logo, os entes públicos dispõem de bens patrimoniais de

<sup>81</sup> Gomes, N. de Sá (2000/2003), Manual de Direito Fiscal, vol. I, Rei dos Livros.

<sup>82</sup> Costa, R. Valdés (1970), Curso de Derecho Tributário, vol. I, Montevideo.

<sup>83</sup> Franco, A. L. Sousa (2007), Direito Financeiro e Finanças Públicas, vol. I e II (Finanças Locais), Almedina.

domínio privado e que produzem rendimentos que se assemelham aos rendimentos dos particulares (lucros, preços, rendas, etc.);

- finalmente, aparecem os impostos e as receitas dos chamados “monopólios fiscais”. Efectivamente, a importância do imposto entre as receitas públicas tem vindo gradualmente a ser cada vez maior, podendo afirmar-se que é actualmente a mais importante receita pública dos Estados modernos de economia de mercado.<sup>84</sup>

Não obstante a heterogeneidade dos fenómenos que se integram na actividade financeira, todos se situam no plano da obtenção e do emprego de meios económicos adequados à satisfação de necessidades públicas.

Todos eles têm, pois, natureza económica. São fenómenos económicos, determinados por uma vontade política, e orientados para resultados políticos, pelo que também aos fenómenos financeiros deverá atribuir-se natureza política.

Ora, a actividade financeira do estado e dos restantes entes públicos, não se exerce de forma livre, incondicionada, ao sabor da vontade dos órgãos públicos. Tratando-se de uma actividade social relevante, está subordinada ao Direito, que disciplina não só as formas jurídicas de que o Estado pode lançar mão na obtenção de receitas públicas bem como na satisfação de despesas, mas ainda o respectivo conteúdo<sup>85</sup>.

Só quando assume uma posição característica, inconfundível com as posições dos particulares, no exercício da sua actividade financeira, é que o Estado se subordina a normas jurídicas próprias, cujo complexo tem sido designado por Direito Financeiro<sup>86</sup>.

Trata-se, portanto, da definição jurídica dos poderes das entidades públicas na obtenção e no emprego dos meios económicos destinados à realização dos seus fins.

<sup>84</sup> OCDE, Factbook 2006, Economic, Environmental and Social Statistics.

<sup>85</sup> Martinez, P. Soares (2003), Elementos para um Curso de Direito Fiscal e Manual de Direito Fiscal, Almedina, Coimbra.

<sup>86</sup> Ferreira, E. Paz e Pessanha, Alexandra (2002), Legislação de Finanças Publicas, Vol. II, Quid Juris.

Segundo Soares Martinez, *"desde sempre a actividade financeira reclamou uma disciplina própria adequada à definição dos limites das exigências patrimoniais dos príncipes em relação aos súbditos. Depois da Revolução Inglesa de 1688 e da Revolução Francesa, a natureza dos orçamentos estaduais elaborados e o relativo rigor da sua execução postulariam novos preceitos jurídicos ajustados às instituições financeiras, aos quais haviam de acrescer outros, originados na expansão do recurso ao crédito público.*

*Ora, ao complexo de normas próprias que disciplinam a actividade financeira do Estado, designadamente a obtenção de receitas e a realização das despesas públicas, bem como as que regulam a organização e funcionamento dos órgãos públicos criados para coordenar umas e outras, dá-se o nome de Direito Financeiro."*

O Direito Financeiro compreende três ramos que, embora sem autonomia científica, são nitidamente separáveis - o Direito das receitas, o Direito das despesas e o Direito da administração financeira.

Por sua vez, estes ramos do Direito Financeiro admitem divisões.

Tem para nós particular relevo no Direito das receitas – o Direito dos Impostos, o Direito Tributário ou o Direito Fiscal.

Numa definição mais completa, o Direito das receitas distribui-se pelos seguintes sectores ou segmentos: o direito patrimonial relativo às receitas patrimoniais dos entes públicos, derivadas do património mobiliário (ou carteira de títulos), do domínio rural e das explorações industriais e comerciais de utilidade pública; o direito do crédito público, que disciplina o recurso ao crédito por parte das entidades públicas e a gestão da dívida pública; e o direito tributário ou direito das receitas coactivas do Estado e demais entes públicos em que, por seu turno, ainda se destaca o direito fiscal relativo ao mais importante sector das receitas coactivas – as receitas coactivas unilaterais ou impostos.

O Direito dos Impostos, Direito Tributário, ou Direito Fiscal, é o ramo do Direito das receitas e sub-ramo do Direito Financeiro que corresponde à insuficiência do património e do domínio para suportarem as despesas crescentes das comunidades políticas.



Ao empregarmos a expressão do direito tributário ou fiscal, seguimos a generalidade da doutrina portuguesa que emprega a expressão tributária ou fiscal, para referir em ambos os casos, o direito relativo aos impostos, sendo certo, porém, que a primeira expressão é, para alguns, mais ampla, pois designa o direito relativo aos tributos, ou receitas coactivas e este conceito, nomeadamente na doutrina italiana, é mais extenso, pois abrange, além dos impostos, as taxas, as contribuições especiais, as receitas parafiscais e segundo alguns autores, os próprios monopólios fiscais<sup>87</sup>.

A designação Direito Fiscal é menos precisa que a de Direito Tributário ou a de Direito dos Impostos. Nesta óptica, o direito tributário seja o género de que o direito fiscal é a espécie.

Por "fiscus" – do nome de um cesto de vime, onde as moedas recebidas seriam lançadas designou-se em Roma o tesouro do Imperador, por oposição ao "aerarium", onde se arrecadavam os rendimentos das províncias senatoriais e das alfândegas. Com o tempo, o "fiscus" acabou por abranger todos os dinheiros públicos e, de harmonia com essa tradição, também entre nós as expressões "fisco" e "fiscal" foram utilizadas com referência a todo o complexo financeiro estadual.

É ainda tendencialmente nesse sentido que a legislação vigente disciplina o processo de execução fiscal, respeitante à cobrança coerciva de dívidas ao Estado, embora tenda cada vez mais a alargar-se a outros sectores.

Destas referências terminológicas resulta que a expressão Direito Fiscal é a que melhor corresponde à ideia de Direito dos Impostos.

Mas esta mesma ideia também se exprime correntemente entre nós, na legislação como na doutrina, pela expressão Direito Tributário. Não vemos inconveniente em que as expressões Direito Tributário, Direito Fiscal e Direito dos Impostos sejam usadas como sinónimas, conforme é corrente na legislação e na doutrina portuguesas.

Mas, para termos uma ideia mais aproximada do que é o Direito Fiscal, impõe-se precisar o seu objecto e delimitar o seu âmbito.

O que exige, quanto ao primeiro aspecto, enunciar o conceito de

---

<sup>87</sup> Pugliese e A. Berliri incluem no direito tributário outros meios económicos de satisfação das necessidades públicas, como a requisição, a expropriação e até o serviço militar remível (cfr. A. L. Sousa Franco, obra citada).

imposto com que vamos operar, analisando as suas características, de modo a delimitá-lo das figuras próximas e descrever os momentos em que se desdobra a dinâmica impositiva e proceder a um inventário ainda que sintético das classificações mais importantes dos impostos.

Por sua vez, quanto à delimitação do âmbito do direito fiscal, é necessário analisar a diversidade das normas que o integram, a sua natureza jurídica e as relações mais visíveis que mantém com os outros sectores do ordenamento jurídico.

Para além disto, há ainda que fazer menção ao facto de o imposto constituir objecto das mais diversificadas disciplinas científicas<sup>88</sup>.

## 1.2. Conteúdo e grau hierárquico do direito fiscal

O direito fiscal, não obstante a unidade do seu objecto, constituído pela figura dos impostos, alberga no seu seio um universo variado de normas, seja do ponto de vista horizontal ou do seu conteúdo, seja do ponto de vista vertical ou do seu grau hierárquico.

Sob o ponto de vista horizontal ou do seu conteúdo, o universo do direito fiscal pode ser apresentado através do seguinte esquema:

### A) Direito fiscal geral:

- direito constitucional:
  - i. princípios jurídico-constitucionais
  - ii. modelação constitucional do sistema fiscal
- direito obrigacional:
  - i. obrigação fiscal
- direito procedimental:
  - i. organização e procedimento administrativos fiscais
- direito processual:
  - i. processos de impugnação judicial, de execução fiscal e de contra-ordenação fiscal

---

<sup>88</sup> E. g. Finanças Públicas, Economia Internacional, o Direito Económico, etc.

### B) Direito fiscal especial:

- direito fiscal do rendimento
- direito fiscal do património
- direito fiscal do consumo
- direito fiscal internacional
- direito fiscal da União Europeia
- direito fiscal autonómico
- direito fiscal autárquico
- direito económico fiscal (*maxime*, direito dos benefícios fiscais)
- direito penal fiscal.

Perspectivadas em termos verticais, as normas de direito fiscal também ostentam uma clara diversidade, distribuindo-se as mesmas por dois degraus (principais):

- pelo direito constitucional, polarizado no que se vem designando por "constituição fiscal", e pelo,
- direito administrativo em que ainda são visíveis dois níveis: o nível legislativo ou das leis e o nível regulamentar ou dos regulamentos.

### 1.3. Hierarquia

Segundo Soares Martinez (2003), poderemos estabelecer nos termos seguintes a hierarquização das fontes de Direito Fiscal:

- Princípios tributários fundamentais (que integrarão os costumes constitucionais, se for caso disso, eventualmente, normas de Direito Internacional geral, ou comum);
- Constituição (abrangendo todas as leis constitucionais);
- Normas internacionais convencionais;
- Lei ordinária formal e Decreto-Lei;
- Regulamento.

#### 1.4. Constituição da República Portuguesa<sup>89</sup>

Vamos fazer referência à Lei fundamental e a algumas características da mesma considerando que numa perspectiva hierárquica, ela ocupa, compreensivelmente, um lugar de particular relevo nas fontes ou modos de revelação das normas jurídico-fiscais. Efectivamente, não há a menor dúvida de que o direito fiscal se apresenta fortemente moldado pela chamada "constituição fiscal", isto é, por um conjunto de princípios jurídico-constitucionais disciplinadores, quer de quem tributa e do como tributa, quer do que e do quanto se tributa, estabelecendo assim toda uma teia de limites à tributação - de carácter formal, os primeiros, e de carácter material, os segundos.

##### 1.4.1. A natureza fiscal do Estado Português

Como acontece com a generalidade das constituições, também a nossa não faz qualquer referência expressa ao carácter fiscal do Estado.

Todavia, o Estado moderno, salvo as excepções constituídas pela sua primeira forma, conhecida pela designação de Estado absoluto, e, mais recentemente, pelos Estados socialistas, que consubstanciaram, através de formas de resto muito diversas, fundamentalmente uma forma de Estado patrimonial ou dominial, apresenta-se por toda a parte como um "Estado fiscal", ou seja, como um Estado que tem por suporte financeiro determinante ou típico a figura dos impostos.

Não é pelo facto do Estado se financiar pela via pública (e não económica), que o mesmo é dizer pela via da autoridade, que a legitimação política lhe confere, que se pode concluir a sua natureza de Estado fiscal. Na verdade, essa via é susceptível de se concretizar também através do recurso predominante a tributos bilaterais (ou taxas), ou seja, através dum Estado tributário.

É, porém, manifesta a opção da nossa Constituição pelos impostos para base do suporte financeiro do Estado. Com efeito, há na CRP muitas e diversificadas expressões no sentido duma inequívoca opção pelo Estado

---

<sup>89</sup> Miranda, J. e Medeiros, R. (2005), Constituição Portuguesa Anotada, Coimbra Editora.

fiscal. Neste sentido basta salientar, de um lado, a extensa e, quanto a alguns aspectos, intensa "constituição fiscal" (artigos 66º, 103º, 104º, 165º, 229º, 238º e 254º) e, de outro, a escassa referência que faz à figura das taxas, limitada basicamente ao artigo 238º, nº 3, que qualifica como receitas próprias das autarquias locais, entre outras, as cobradas pela utilização dos seus serviços, e ao artigo 165º, nº 1, alínea i), que integra na reserva relativa da AR o "regime geral das taxas..."<sup>90</sup>.

#### 1.4.2. Alguns princípios jurídicos fundamentais

- O princípio da segurança jurídica, ínsito na ideia do Estado de direito democrático constante do artigo 2º da CRP, impõe-se fundamentalmente ao legislador, limitando este na edição de normas retroactivas (desfavoráveis), e na livre revogabilidade e alterabilidade das leis fiscais (favoráveis). Todavia, um tal princípio aplica-se directamente também aos operadores jurídicos concretos, mormente à administração fiscal, se e na medida em que disponham de uma margem legal de livre decisão cujo parâmetro imediato seja a CRP.

Podemos, porém, dizer que o primeiro vector do princípio da segurança jurídica, está presentemente desactivado em larga medida, absorvido que foi pelo princípio da não retroactividade dos impostos previsto no artigo 103º, nº 3, da CRP, onde se prescreve, após a Revisão Constitucional de 1997<sup>91</sup> que "ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei".

Assim, a proibição de normas fiscais retroactivas, oneradoras ou agravadoras da situação jurídica dos contribuintes, dispõe agora – diferentemente do que acontece na generalidade dos países que nos são próximos<sup>92</sup> – de uma consagração constitucional expressa.

No âmbito dos direitos, liberdades e garantias fundamentais, que sejam expressão imediata da personalidade e da dignidade humanas, qualquer norma

<sup>90</sup> Nabais, J. Casalta (2007), *Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra.

<sup>91</sup> Artigo 103º renumerado e alterado pelo artigo 67º da Lei Constitucional nº 1/97, de 20 de Setembro.

<sup>92</sup> Espanha e Itália.

de direito fiscal que atente contra estes princípios é inconstitucional.

A Constituição estabelece ainda:

- A proibição do arbítrio geral, o que determina a inconstitucionalidade de normas que institucionalizem o arbítrio fiscal.
- O princípio da igualdade jurídica, com as consequentes generalidade, impessoalidade e proibição de discriminações arbitrárias, que está consagrado no artigo 13º da CRP<sup>93</sup>. De acrescentar que este princípio da igualdade tem especial relevo no direito fiscal material, positivo e negativo, uma vez que se opõe quer à criação de impostos injustamente discriminatórios, quer a concessão de benefícios fiscais sem fundamento de interesse público<sup>94</sup>;
- A ilegitimidade da expropriação sem indemnização justa, o que determina a inconstitucionalidade dos impostos confiscatórios e expiatórios que se configurem como expropriações indirectas, ou como nacionalizações (confiscos indirectos sem indemnização).

De acordo com a melhor doutrina<sup>95</sup>, a supressão da propriedade privada, sem indemnização, num Estado de Direito, só pode ter lugar no caso de penas de confisco e ainda aí após um "*due process of law*", em que os desapossados tenham tido a possibilidade de se defenderem completa e devidamente em obediência ao princípio que *nemo inauditus damnari potest*<sup>96</sup>.

Se é certo que a CRP actual não proíbe expressamente a pena de confisco geral, há quem entenda que dificilmente se admitiria que a CRP tivesse restabelecido, tácitamente, a pena de confisco pelo que esta deverá considerar-se abolida na base de um costume constitucional, ou de uma norma fundamental de direito, supra constitucional.

De acordo com Nuno de Sá Gomes, a proibição da pena de confisco geral decorre implicitamente do princípio da intransmissibilidade das penas consagrado no nº 3 do artigo 30º da CRP, pois o confisco geral afecta terceiros inocentes como são os credores e herdeiros do condenado.

<sup>93</sup> Nº 2 do artigo 13º alterado pelo artigo 4º da Lei Constitucional nº 1/2004, de 24 de Julho.

<sup>94</sup> Artigo 103º (Sistema Fiscal) e artigo 104º (Impostos) da CRP.

<sup>95</sup> Gomes, N. de Sá (2000), Manual de Direito Fiscal, vol. II, Rei dos Livros.

<sup>96</sup> Queiró, A. Rodrigues (1976), Lições de Direito Administrativo, vol. I, Coimbra.

A CRP determina ainda a garantia da não retroactividade das leis de incriminação e de punição *nullum crimen sine lege; nulla poena sine lege praevia*. Trata-se de um princípio claramente aplicável ao direito penal tributário.

Além destes princípios jurídicos fundamentais inerentes à ideia de direito, pré-estaduais e supra estaduais, existem princípios gerais de direito fiscal cuja conformação e conteúdo variam, no espaço e no tempo, de sistema fiscal para sistema fiscal, tendo em grande medida consagração constitucional formal. Por isso mesmo, a doutrina fala, nesse caso, em constituição fiscal ou tributária<sup>97</sup>.

#### 1.4.3. Princípios comuns<sup>98</sup>

As sociedades actuais vivem momentos de tensão, resultado do aceleramento histórico, globalização das economias e do impacto das novas tecnologias de informação (e.g. internet, comércio electrónico, etc.)<sup>99</sup>.

Os sistemas fiscais não estão imunes a estas mudanças sentindo, igualmente, a necessidade de enfrentar com instrumentos válidos e eficientes os desafios do presente.

Soluções e técnicas utilizadas num contexto passado já não resolvem os problemas actuais dos sistemas fiscais. Repare-se que muitas das técnicas de tributação foram pensadas para estados "fechados" ou cuja mobilidade estava limitada pelos mais diversos tipos de entraves: restrições cambiais, limites ao investimento estrangeiro, etc.

Presentemente, tanto no contexto da União Europeia, como no âmbito mais alargado da Organização Mundial do Comércio, os movimentos de bens, capitais e serviços liberalizaram-se com a consequente liberdade de investir e efectuar transacções em qualquer lugar do globo, sem sair de casa e apenas pressionando algumas teclas de um computador pessoal. São desafios sérios

---

<sup>97</sup> Franco, A. L. Sousa (1983), Sobre a Constituição Financeira de 1976-1982, *in* Estudos, vol. I, Comemorações do XXº Aniversário do Centro de Estudos Fiscais.

<sup>98</sup> Teixeira, Glória (2000), A Tributação do Rendimento: perspectiva nacional e internacional, Almedina, Coimbra.

<sup>99</sup> Susskind, R. (1996), *The Future of Law, Facing the Challenges of Information Technology*, Clarendon Press, Oxford.

que se colocam aos actuais sistemas fiscais<sup>100</sup>.

Assiste-se na actualidade a uma redução progressiva das taxas de imposto e a uma crescente necessidade de tributar de um modo efectivo e real o rendimento global dos contribuintes. Pretende-se atenuar a evasão fiscal e evitar o uso de presunções, elementos que comprometem seriamente a segurança e racionalidade de qualquer sistema fiscal. Os princípios de direito fiscal como o da neutralidade, simplicidade e não-discriminação tendem a ser preferidos aos princípios da progressividade ou equidade vertical<sup>101</sup>.

A relação administração fiscal/contribuinte modifica-se e, da relação de subordinação passa-se a uma relação de colaboração. Incumbe ao contribuinte, como cidadão responsável, declarar e calcular o seu imposto em consonância com as leis fiscais em vigor<sup>102</sup>. A administração fiscal transforma-se no "receptor" das receitas fiscais, indispensáveis para a construção de sociedades modernas, munidas de serviços públicos eficientes, com capacidade para enfrentar os desafios do novo milénio.

Assim, o sistema fiscal Português tem por objectivo cumprir os principais princípios de direito fiscal tal como, em regra, os seguidos pelos estados membros da União Europeia, e outros países desenvolvidos (e.g. Estados Unidos da América, Austrália).

Estes princípios enunciados pela doutrina<sup>103</sup>, jurisprudência internacional<sup>104</sup> e europeia estão elencados da seguinte forma: a) Princípio da neutralidade; b) Princípio da progressividade; c) Princípio da equidade; d) Princípio da eficiência; e) Princípio da simplicidade; j) Princípio da reciprocidade; g) Princípio da não-discriminação, h) Princípio da territorialidade; i) Princípio da residência; j) Princípio da nacionalidade; l) Princípio da transparência.

Seguidamente apresentamos algumas características (definições) inerentes a esses princípios, reportando-os também a uma perspectiva nacional e internacional.

<sup>100</sup> White, Bob (1997), Instruments of intrigue, FT (march).

<sup>101</sup> Gammie, Malcolm (1996), The Global Future of Income Tax, IBFD, vol. 50, nº 11/12.

<sup>102</sup> Kelly, Jim (1994), Companies to test electronic filing of tax returns, FT (November).

<sup>103</sup> Ault, Hugh J. (1997), Comparative Income Taxation, A Structural Analysis, Kluwer Law International.

<sup>104</sup> E.g. Caso Cook vs. Tait, Tribunal Supremo dos EUA, 1924, 265 U.S. 47, 44 S.Ct. 444, 68 L.Ed. 895.



- O princípio da neutralidade (ser neutral) é, actualmente, o principal objectivo prosseguido pelos sistemas fiscais, promovendo a eliminação de impostos que penalizem mais uma pessoa em relação a outra. Procura-se, deste modo, a igualdade de oportunidade em detrimento da igualdade de resultado<sup>105</sup>.

O imposto ideal será aquele que retira do contribuinte em proporção da sua riqueza ou despesa e que altera ao mínimo o seu padrão de comportamento. Nos sistemas fiscais actuais, neutralidade é preferível a equidade<sup>106</sup>. Num contexto internacional, este princípio pode assumir duas facetas: neutralidade nas importações ou/e neutralidade nas exportações<sup>107</sup>.

- O princípio da progressividade visa uma distribuição equitativa do rendimento através de uma tributação progressiva do rendimento. Os contribuintes com níveis mais elevados de rendimento ficam sujeitos a taxas mais elevadas de imposto, graduadas em função do montante de rendimento obtido<sup>108</sup>.

Essencialmente por motivações políticas o sistema progressivo tem vindo a ser utilizado pela maioria dos países, especialmente ao nível da tributação dos contribuintes singulares<sup>109</sup>. Pessoas colectivas, em geral, são sujeitas a taxas proporcionais ou mesmo em alguns casos taxas regressivas<sup>110</sup>.

No entanto, este princípio tem vindo a ser sucessivamente criticado pela sua incapacidade de atingir o principal objectivo a que se propõe: distribuição equitativa do rendimento. Conforme estatísticas publicadas pelo Instituto de Estudos Fiscais sediado em Londres, os sistemas fiscais não têm conseguido eliminar as disparidades económicas e sociais e talvez mais grave ainda, os níveis de pobreza têm vindo a aumentar significativamente. Estes resultados demonstram que os sistemas de segurança social estão melhor

---

<sup>105</sup> Williams, David W. (1991), Trends in International Taxation, IBFD, IFA.

<sup>106</sup> Teixeira, Glória (1997), Taxing Corporate Profits in the EU, A comparison of the Portuguese, British and Dutch systems, Series on International Taxation, Kluwer Law International.

<sup>107</sup> Taxing Profits in a Global Economy, Domestic and International Issues, Paris, 1991, OCDE.

<sup>108</sup> Artigo 68º do CIRS.

<sup>109</sup> Messere, Ken (1993), Tax Policy in OECD Countries, Choices & Conflicts, IBFD.

<sup>110</sup> Deloitte Touche, Tohmatsu International (1994), Corporate and Withholding Tax Rates, International Tax and Business Guide.

equipados para prosseguir o objectivo atrás mencionado<sup>111</sup>. Recentemente, alguns países têm vindo a estudar a hipótese da introdução de uma taxa proporcional aplicável a contribuintes individuais, em conjugação com uma isenção de rendimento mais alargada de modo a beneficiar os contribuintes com níveis de rendimento mais baixo<sup>112</sup>.

Presentemente, exceptuando apenas alguns sistemas fiscais,<sup>113</sup> as pessoas colectivas encontram-se sujeitas a um sistema proporcional de tributação. Ao nível da tributação individual, o sistema fiscal Português estabelece taxas proporcionais para certas espécies de rendimento. No entanto, na tributação global do rendimento individual, o sistema ainda se encontra sedado numa lógica de tributação progressiva.

- Não existe uma definição única de equidade. Para Adam Smith (1723 -1790), por exemplo, um sistema fiscal equitativo seria aquele no qual o contribuinte contribuiria em função dos benefícios que retirasse do uso de serviços públicos. Outros critérios poderão ser utilizados como o critério da capacidade de contribuição do contribuinte para o sistema (*ability-to-pay principle*). Este critério exige que contribuintes com igual capacidade contributiva devam pagar igual imposto (equidade horizontal) bem como contribuintes com uma maior capacidade contributiva suportem uma maior carga fiscal (equidade vertical)<sup>114</sup>.

O princípio da equidade também logra aplicação no âmbito internacional. Este princípio implica uma distribuição justa do rendimento entre países importadores e exportadores (*inter-country equity*). Esta vertente será objecto de maior desenvolvimento dado estar estreitamente ligada com os princípios da territorialidade, reciprocidade e não-discriminação<sup>115</sup>.

- O princípio da eficiência está intimamente relacionado com o princípio da neutralidade. A eficiência só poderá ser alcançada se o sistema for

---

<sup>111</sup> Goodman, A. & Webb, S. (1994), For Richer, For Poorer, The Changing Distribution of Income in the United Kingdom.

<sup>112</sup> Nova Zelândia ou Estados Unidos da América.

<sup>113</sup> Inglaterra e Bélgica.

<sup>114</sup> Musgrave, Richard A., Musgrave, Peggy B. (1989), Public Finance in Theory and Practice, 5<sup>th</sup> edition, McGraw-Hill Education.

<sup>115</sup> Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation (Março de 1992), Comissão das Comunidades Europeias.

neutral, visto que, num sentido económico, impõe que todo o rendimento seja sujeito à mesma taxa de imposto<sup>116</sup>. Este princípio pressupõe uma eficaz prossecução dos objectivos indicados pelo sistema podendo considerar-se que contém em si todos os outros princípios fiscais.

- É comumente aceite entre fiscalistas que o sucesso de um sistema fiscal passa também pela simplicidade<sup>117</sup>. Deverá ser dotado de leis fiscais claras e objectivas, evitando noções ambíguas, leis actualizadas e condensadas num só documento, afim de evitar incertezas ou contradições legislativas<sup>118</sup>. O sistema fiscal deverá, ainda, eliminar elementos burocratizantes, com excessivo formalismo e rigidez e partir da presunção de que a maioria dos contribuintes são cumpridores e obedecem à lei (um sistema de autoliquidação tem necessariamente de partir desta premissa básica). É importante a adopção de impostos simples e de fácil compreensão pelos contribuintes e administração fiscal<sup>119</sup>. Um sistema proporcional de tributação<sup>120</sup> é igualmente defendido pelo princípio da simplicidade fiscal sendo que este implica uma eliminação progressiva dos escalões do imposto, reduzindo deste modo os custos tanto individuais como da máquina administrativa para apuramento da taxa efectiva<sup>121</sup> do contribuinte.

- O princípio da reciprocidade é de exclusiva aplicação internacional, utilizando-se geralmente quando os estados aplicam iguais taxas de retenção na fonte aos rendimentos estrangeiros de juros, dividendos e *royalties*. No entanto, uma definição mais lata de reciprocidade pode implicar o abandono desta paridade em favor da atribuição pelos estados de outros tipos de concessões ao investimento estrangeiro.

Reciprocidade neste último sentido apelida-se de reciprocidade

---

<sup>116</sup> Treasury Department Report, Integration of the Individual and Corporate Tax Systems, Taxing Business Income Once, Issued Jan. 6, 1992, The Bureau of National Affairs, Washington.

<sup>117</sup> Williams, David W. (1991), Trends in International Taxation, IBFD, IFA.

<sup>118</sup> Glória Teixeira refere que “não obstante pertencermos a um país de tradição civilística, não possuímos ainda uma sistematização legal adequada no âmbito do direito fiscal. Possuímos muita legislação dispersa, geradora de incertezas e cuja implementação pela máquina fiscal se releva difícil e morosa.”

<sup>119</sup> Sandford, Cedric (1995), Tax Compliance Costs, Measurement and Policy, Fiscal Publications, Bath.

<sup>120</sup> Messere, Ken (1993), Tax Policy in OECD Countries, Choices & Conflicts, IBFD.

<sup>121</sup> Taxa efectiva é definida por Glória Teixeira como “a taxa real suportada pelo contribuinte, calculada após efectuados os abatimentos, deduções, isenções ou aplicação de benefícios fiscais sobre o rendimento parcial ou global do contribuinte”.

efectiva, que é sinónimo de igualdade de cargas fiscais efectivas<sup>122</sup>.

- O princípio da não-discriminação tem assumido um papel proeminente no contexto da política fiscal da União Europeia<sup>123</sup>.

No entanto, e até ao presente, ainda não foi possível definir clara e objectivamente os contornos deste importante princípio. De facto, trata-se de um princípio que só ganha efeito útil quando confrontado com o caso concreto. Este casuísmo, necessário para evitar iniquidades, impede a definição completa e teórica do conceito "não-discriminação". Não-discriminar implica tratar igualmente o que é igual e diferentemente o que é diferente. O problema reside precisamente em identificar as igualdades ou desigualdades.

Conforme explicado nos parágrafos subsequentes, os estados exercem a sua jurisdição fiscal sob três vias: Territorial (e.g. tributação de imóveis); Residência do contribuinte (e.g. geralmente, e meramente para efeitos fiscais, aplica-se o prazo de 6 meses para fixação de residência do sujeito num certo país); Nacionalidade (e.g. caso dos EUA - um americano está sujeito à jurisdição fiscal americana ainda que residente ou possuidor de imóveis noutro país).

Uma vez definidas as fronteiras da sua jurisdição, que se faz pela eleição de um dos critérios acima referidos, a maioria dos estados distingue entre os contribuintes sujeitos a essa jurisdição (que beneficiam igualmente da sua protecção e têm acesso às infra-estruturas do país) e contribuintes que não caem sob a alçada da sua soberania fiscal (e.g. residentes vs. não-residentes ou nacionais vs. estrangeiros).

A jurisprudência do Tribunal Europeu orienta-se no sentido de abolir tratamentos discriminatórios efectuados pelos estados membros, diluindo ao mesmo tempo o efeito útil de certas distinções tais como a distinção entre residente e não residente<sup>124</sup>.

- De acordo com o princípio da territorialidade<sup>125</sup> e, ressalvando as excepções reconhecidas pelo direito internacional público, os estados exercem

---

<sup>122</sup> Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation (Março de 1992), Comissão das Comunidades Europeias.

<sup>123</sup> JO C 16/2, 21 Janeiro 1993.

<sup>124</sup> JO C-204/90 HM. Bachmann v. Bélgica (1992); JO C-80/94 G.H.E.J. Wielocks v. Inspecteur der directe Belastingen (1995); JO C-107/94 – caso "Asscher" (1996).

<sup>125</sup> Adoptado por certos Estados (e.g. França, Singapura).

a sua jurisdição fiscal sobre todos os bens, pessoas e transacções conectados com o seu território. O estado pode tributar qualquer actividade de qualquer contribuinte dentro do seu espaço territorial independentemente da "filiação" do sujeito à sua jurisdição (e.g. critérios como os de residência ou nacionalidade não são tomados em consideração para efeitos fiscais).

A aplicação exclusiva deste princípio levanta problemas em sede de tributação de transacções. A crescente expansão do comércio electrónico, especialmente via internet, torna muitas vezes complicado (senão impossível) relacionar uma específica transacção com uma dada jurisdição fiscal. Frequentemente, as transacções escapam à "rede" fiscal, com manifesto prejuízo para os cofres fiscais dos estados envolvidos<sup>126</sup>.

- A tributação segundo o critério da residência envolve tributar o rendimento independentemente do local onde é originário (a jurisdição fiscal é exercida pelo estado da residência do contribuinte). Trata-se de uma tributação mundial de residentes (*worldwide taxation of residents*)<sup>127</sup>. Assim, o estado da residência do contribuinte toma em consideração para efeitos de cálculo da sua dívida fiscal, a totalidade dos seus rendimentos, ainda que obtidos noutros estados. Nestas circunstâncias, o contribuinte poderá ver a sua carga fiscal diminuída caso, seja por via unilateral ou bilateral (através de convenções sobre dupla tributação internacional), existam mecanismos para eliminar ou atenuar a dupla ou múltipla tributação internacional<sup>128</sup>. A maioria dos países adopta este princípio internacional de tributação<sup>129</sup>.

- De acordo com princípio da nacionalidade, o estado da nacionalidade exerce plena jurisdição fiscal sobre o contribuinte<sup>130</sup>. Rendimentos obtidos noutros estados são tributados pelo estado da nacionalidade do contribuinte. Igualmente, ainda que o sujeito resida noutro estado, e aí esteja sujeito à jurisdição fiscal em consonância com o princípio da residência, a competência jurisdicional fiscal permanece com o estado da

---

<sup>126</sup> International Tax Issues in Cyberspace, Special Issue, Volume 25, April 1997, Intertax.

<sup>127</sup> Beveridge, Fiona (1991), International Dimensions of Taxation, Studies in Law, Hull University Law School.

<sup>128</sup> Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, nº 197 (2005) – Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património, Coimbra Editora.

<sup>129</sup> E.g. Portugal, Reino Unido, Bélgica e Alemanha.

<sup>130</sup> E.g. EUA.

nacionalidade<sup>131</sup>.

- O princípio da transparência encontra-se intimamente relacionado com o princípio da simplicidade acima mencionado. Um sistema fiscal que se propõe ser simples tem de reduzir ao mínimo as situações de excepção e abolir concomitantemente, o número de isenções específicas ou casuísticas e a atribuição de benefícios fiscais a certos contribuintes ou transacções em particular.

Tanto a OCDE como a Comissão das Comunidades Europeias tem desenvolvido esforços consideráveis tendentes à publicitação e racionalização de particulares incentivos ou benefícios fiscais atribuídos pelos estados membros<sup>132</sup>.

O objectivo é eliminar ou reduzir progressivamente estas situações de excepção, tornando os sistemas mais transparentes para o contribuinte e de mais fácil administração para o aparelho estadual.

Como já aludimos, o princípio da não discriminação tem sido especialmente considerado pela UE existindo, aliás, na Convenção Modelo da OCDE um artigo específico (artigo 24º) sobre este princípio. Dada a sua relevância, fazemos, nos próximos parágrafos, algumas transcrições e comentários a esse artigo.

#### Artigo 24º<sup>133</sup> – Não discriminação<sup>134</sup>

Nº 1 – “Os nacionais de um Estado Contratante não ficarão sujeitos no outro Estado Contratante a nenhuma tributação ou obrigação com ela conexas diferente ou mais gravosa do que aquelas a que estejam ou possam estar sujeitos os nacionais desse outro Estado que se encontrem na mesma

---

<sup>131</sup> Martha, Rutsel Silvestre J. (1989), *The jurisdiction do tax in international law: theory and practice of legislative fiscal jurisdiction*, Kluwer International.

<sup>132</sup> *Tax Expenditures, Recent Experiences*, (Paris-1996), OCDE.

<sup>133</sup> *Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património*, OCDE.

<sup>134</sup> Importa referir que o princípio da não discriminação, sob designações diferentes e com um alcance mais ou menos amplo, era aplicado nas relações fiscais internacionais muito antes do surgimento, em finais do século XIX, das convenções de dupla tributação de tipo clássico. Ressaltam, de facto, num grande número de acordos de diversa natureza (convenções consulares, tratados de amizade, comerciais, etc.) celebrados designadamente no século XIX pelos Estados com o propósito de reforçar ou de alargar a protecção diplomática dos seus nacionais, qualquer que fosse o local de residência, cláusulas ao abrigo das quais cada um dos Estados Contratantes se compromete a conceder aos nacionais do outro Estado igualdade de tratamento face aos seus próprios nacionais.

situação<sup>135</sup>, em especial no que se refere à residência. Não obstante o estabelecido no artigo 1º<sup>136</sup>, esta disposição aplicar-se-á também as pessoas que não são residentes de um ou de ambos os Estados Contratantes”.

Este número estabelece o princípio de que, em matéria fiscal, as discriminações com base na nacionalidade são interditas e que, com ressalva da reciprocidade, os nacionais de um Estado Contratante, em idêntica situação, não podem ser tratados de modo menos favorável no outro Estado Contratante do que os nacionais deste último Estado mencionado.

A expressão «não ficarão sujeitos a nenhuma tributação ou obrigação com ela conexas diferente ou mais gravosa» significa que o imposto incidente sobre os nacionais e os estrangeiros que se encontram em situação idêntica deve revestir a mesma forma, que as suas modalidades de liquidação e de cobrança devem ser análogas, a taxa a mesma e, por último, que as formalidades relativas à tributação (declaração, pagamento, prazos, etc.) não podem ser mais gravosas para os estrangeiros do que para os nacionais.

A expressão «que se encontrem na mesma situação» refere-se a contribuintes (pessoas singulares, pessoas colectivas, sociedades de pessoas e associações) que, do ponto de vista da aplicação da legislação e da regulamentação fiscal de direito comum, se encontram em circunstâncias similares quer de direito quer de facto. A expressão «em especial no que se refere à residência» visa clarificar que a residência do contribuinte é um dos factores que entram em linha de conta quando se trata de determinar se os contribuintes se encontram na mesma situação.

De igual modo, a disposição do nº 1 não implica que um Estado que concede privilégios fiscais especiais aos seus próprios organismos ou serviços públicos por força da sua natureza seja obrigado a conceder esses mesmos

---

<sup>135</sup> Aquando da revisão do Modelo de Convenção, o Comité dos Assuntos Fiscais entendeu que uma referência explícita à residência dos contribuintes constituiria uma clarificação útil na medida em que permitia evitar toda e qualquer eventual incerteza quanto à interpretação a dar, a este respeito, à expressão «que se encontrem na mesma situação».

<sup>136</sup> Artigo 1º – Pessoas visadas – nº 1 “A presente Convenção aplica-se às pessoas residentes de um ou de ambos os Estados Contratantes”.



privilégios aos organismos e serviços públicos do outro Estado<sup>137</sup>.

Também não implica que um Estado que concede benefícios fiscais especiais a instituições privadas destituídas de fins lucrativos e cuja actividade é exercida com objectivos de utilidade pública específicos desse Estado<sup>138</sup> seja obrigado a tornar esses privilégios extensivos a instituições similares cujas actividades não revertem em seu benefício.

Nº 2 - “Os apátridas<sup>139</sup> residentes de um Estado Contratante não ficarão sujeitos num Estado Contratante a nenhuma tributação ou obrigação com ela conexas, diferente ou mais gravosa do que aquelas a que estejam ou possam estar sujeitos os nacionais desse Estado que se encontrem na mesma situação, designadamente no que se refere à residência”.

Este número tende a limitar o âmbito de aplicação da cláusula relativa à igualdade de tratamento face aos nacionais de um Estado Contratante apenas aos apátridas residentes deste Estado<sup>140</sup> ou do outro Estado Contratante.

Nº 3 - “A tributação de um estabelecimento estável que uma empresa de um Estado Contratante tenha no outro Estado Contratante não será nesse outro Estado menos favorável do que a das empresas desse outro Estado que exerçam as mesmas actividades. Esta disposição não poderá ser interpretada no sentido de obrigar um Estado Contratante a conceder aos residentes do outro Estado Contratante as deduções pessoais, abatimentos e reduções para efeitos fiscais atribuídos em função do estado civil ou encargos familiares concedidos aos seus próprios residentes”.

Este número 3 tem como objectivo evitar as discriminações que não se

---

<sup>137</sup> Precisa-se, no entanto, que as pessoas colectivas de direito público que exploram empresas de natureza económica não são contempladas por esta reserva. Na medida em que sejam assimiláveis a empresas industriais e comerciais de direito privado, o disposto no nº 1 ser-lhes-á aplicado.

<sup>138</sup> Os privilégios fiscais que um Estado consente a determinadas instituições privadas sem fins lucrativos encontram, evidentemente, a sua fundamentação na própria natureza da actividade exercida por essas instituições e no benefício que esse Estado e os seus nacionais daí retiram.

<sup>139</sup> Em 28 de Setembro de 1954, alguns Estados celebraram em Nova Iorque uma Convenção destinada a melhorar a situação dos apátridas. O Artigo 29º dessa Convenção consagra a aplicação a estes de tratamento nacional. Entre os signatários do Acordo contam-se diversos países Membros da OCDE.

<sup>140</sup> Todavia, se alguns Estados considerarem desejável, nas suas relações bilaterais, alargar o campo de aplicação do nº 2 a todos os apátridas, sejam ou não residentes de um Estado Contratante, de modo que essas pessoas beneficiem em todos os casos do tratamento mais favorável acordado aos nacionais do Estado em causa, bastará adoptar uma redacção, que não inclua o requisito da residência num Estado Contratante.



baseiam propriamente na noção de nacionalidade, mas na situação efectiva da empresa. Afecta, pois, indistintamente, qualquer que seja a sua nacionalidade, todos os residentes de um Estado Contratante que têm estabelecimentos estáveis no outro Estado Contratante.

Nos termos do primeiro período do nº 3, a tributação de um estabelecimento estável não será operada no Estado em causa de modo menos favorável do que a tributação das empresas deste Estado que exerçam a mesma actividade.

O segundo período do nº 3 clarifica, por seu turno, as condições em que o princípio da igualdade de tratamento<sup>141</sup> formulado no primeiro período se deve aplicar às pessoas singulares residentes de um Estado Contratante que possuem um estabelecimento estável no outro Estado Contratante.

Nº 4 - “Salvo se for aplicável o disposto no número 1 do Artigo 9º, no número 6 do Artigo 11º ou no número 4 do Artigo 12º, os juros, *royalties* e outras importâncias pagas por uma empresa de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante serão dedutíveis, para efeitos da determinação do lucro tributável de tal empresa, como se fossem pagos a um residente do primeiro Estado mencionado. De igual modo, quaisquer dívidas de uma empresa de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante serão dedutíveis, para efeitos da determinação do património tributável dessa empresa, nas mesmas condições como se fossem contraídas com um residente do primeiro Estado mencionado”.

Este nº 4 obriga o Estado da fonte a permitir a dedutibilidade dos juros pagos por um residente seu a um residente do outro país ao abrigo das mesmas condições que seriam aplicáveis se os montantes tivessem sido pagos a um residente do país da fonte. Situação idêntica pode ocorrer no domínio do imposto sobre o património, relativamente às dívidas contraídas face a um não-residente<sup>142</sup>.

---

<sup>141</sup> Visa, essencialmente, evitar que essas pessoas obtenham vantagens superiores às dos residentes graças à acumulação das deduções e abatimentos pessoais para encargos familiares que lhes sejam concedidos, por um lado, no Estado de que são residentes, em virtude do disposto na legislação interna, e, por outro lado, no outro Estado, em virtude do princípio da igualdade de tratamento.

<sup>142</sup> Todavia, mantém-se aberta a possibilidade de os Estados Contratantes, nas suas convenções bilaterais, alterarem esta disposição a fim de evitarem que seja utilizada para efeitos de evasão fiscal.

O artigo 24º no nº 4 reconhece, ainda, excepções ao princípio da não discriminação, no caso de se aplicarem os artigos<sup>143</sup> 9º nº 1, 11º nº 6 e 12º nº 4.

Nº 5 – “As empresas de um Estado Contratante cujo capital, total ou parcialmente, directa ou indirectamente, seja possuído ou controlado por um ou mais residentes do outro Estado Contratante não ficarão sujeitas, no primeiro Estado mencionado, a nenhuma tributação ou obrigação com ela conexas, diferente ou mais gravosa do que aquelas a que estejam ou possam estar sujeitas outras empresas similares desse primeiro Estado mencionado”.

Este número impede um Estado Contratante de tratar de modo menos favorável uma empresa residente cujo capital é detido ou controlado, total ou parcialmente, directa ou indirectamente, por um ou mais residentes do outro Estado Contratante. Tanto esta disposição como a discriminação que visa impedir referem-se unicamente à tributação das empresas e não à tributação das pessoas que detêm ou controlam o capital das empresas. Tem como objectivo, portanto, assegurar idêntico tratamento aos residentes de um mesmo Estado e não o de sujeitar os capitais estrangeiros na titularidade dos sócios ou accionistas a um regime idêntico ao que é aplicado aos capitais nacionais.

Nº 6 – “Não obstante o disposto no Artigo 2º<sup>144</sup>, as disposições do

---

<sup>143</sup> Artigo 9º – Empresas associadas – 1. Quando: a) uma empresa de um Estado Contratante participa, directa ou indirectamente, na direcção, no controlo ou no capital de uma empresa do outro Estado Contratante; b) as mesmas pessoas participam, directa ou indirectamente, na direcção, no controlo ou no capital de uma empresa de um Estado Contratante e de uma empresa do outro Estado Contratante,

e, em ambos os casos, as duas empresas, nas suas relações comerciais ou financeiras, estão ligadas por condições aceites ou impostas que difiram das que seriam estabelecidas entre empresas independentes, os lucros que, se não existissem essas condições, teriam sido obtidos por uma das empresas, mas não o foram por causa dessas condições, podem ser incluídos nos lucros dessa empresa e, conseqüentemente, tributados.

Artigo 11º – Juros – 6. Quando, devido a relações especiais existentes entre o devedor e o beneficiário efectivo ou entre ambos e qualquer outra pessoa, o montante dos juros pagos, tendo em conta o crédito pelo qual são pagos, exceder o montante que seria acordado entre o devedor e o beneficiário efectivo na ausência de tais relações, as disposições do presente Artigo são aplicáveis apenas a este último montante. Nesse caso, a parte excedente pode continuar a ser tributada de acordo com a legislação de cada Estado Contratante, tendo em conta as outras disposições da presente Convenção.

Artigo 12º – Royalties – 4. Quando, devido a relações especiais existentes entre o devedor e o beneficiário efectivo ou entre ambos e qualquer outra pessoa, o montante das royalties, tendo em conta o uso, o direito ou as informações pelos quais são pagas, exceder o montante que seria acordado entre o devedor e o beneficiário efectivo na ausência de tais relações, as disposições do presente Artigo são aplicáveis apenas a este último montante. Nesse caso, a parte excedente pode continuar a ser tributada de acordo com a legislação de cada Estado Contratante, tendo em conta as outras disposições da presente Convenção.

<sup>144</sup> Artigo 2º - Impostos visados - 1. A presente Convenção aplica-se aos impostos sobre o rendimento e sobre o património exigidos por cada um dos Estados Contratantes, suas subdivisões políticas e autarquias locais, seja qual for o sistema usado para a sua cobrança; 2. São considerados impostos sobre o rendimento e sobre o património os impostos incidentes sobre o rendimento total, sobre o património total, ou sobre elementos do rendimento ou do

presente Artigo aplicar-se-ão aos impostos de qualquer natureza ou denominação”.

Este número estipula que o campo de aplicação do artigo 24º não é limitado pelo disposto no artigo 2º. O artigo aplica-se, pois, aos impostos de qualquer natureza e denominação cobrados por ou em benefício do Estado, das suas subdivisões políticas ou autarquias locais.

A jurisprudência<sup>145</sup> do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias aponta claramente para a aplicação integral do princípio da não discriminação de modo a criar um mercado "único" na União Europeia em que sejam efectivamente implementados os princípios da livre circulação de pessoas, bens, capitais e serviços.

### 1.5. Sistema fiscal

O sistema fiscal é o sistema dos impostos (ou dos tributos que sejam de considerar impostos de um ponto de vista jurídico-constitucional), ou seja, os impostos vistos como um conjunto dotado duma dada articulação ou estrutura interna.

Pelo que, e de um lado, se não confunde com o que podemos designar por sistema tributário que integra o conjunto dos tributos - impostos e tributos bilaterais (ou impostos e taxas, se reconduzirmos a estas todos os tributos bilaterais).

A expressão "Sistema Fiscal" tem, desde logo, consagração em vários preceitos da CRP, que se refere ao sistema fiscal, quer na epígrafe do Título IV, da Parte II, quer na epígrafe do artigo 106º, cujo nº 1 dispõe que "o sistema

---

património, incluídos os impostos sobre os ganhos derivados da alienação de bens mobiliários ou imobiliários, os impostos sobre o montante global dos salários pagos pelas empresas, bem como os impostos sobre as mais-valias; 3. Os impostos actuais a que a presente Convenção se aplica são, nomeadamente: a) no Estado A ... b) no Estado B ...; 4. A Convenção será também aplicável aos impostos de natureza idêntica ou similar que entrem em vigor posteriormente à data da assinatura da Convenção e que venham a acrescer aos actuais ou a substituí-los. As autoridades competentes dos Estados Contratantes comunicarão uma à outra as modificações significativas introduzidas nas respectivas legislações fiscais.

<sup>145</sup> Ver processos: C-484/93 ( Peter Svenson and Others v. Ministre du Logement et de l'Urbanisme); C-234/94 (Tomberger); C-275/97 (DE+ES Bauunternehmen GMBH); C-381/97 (Belgocodex SA v. État Belge); C-396/98 (Grundstücksgemeinschaft Scholsstrasse Gbr v. Finanzamt Paderborn); C-158/98 (Staatssecretaris van Financien v. Coffeshop "Siberie" vof); C-306/99 (Banque International pour l'Afrique).

fiscal" visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza, quer, também no artigo 168º, nº1, alínea i), que por sua vez, dispõe que "é da exclusiva competência da Assembleia da República, legislar sobre as seguintes matérias, salvo autorização ao governo:

*i) criação de impostos e sistema fiscal"*

O artigo 103º da CRP define os elementos essenciais de cada imposto, a estruturação do próprio sistema fiscal, ou seja, a articulação dos diversos impostos entre si: seja a articulação, que podemos designar de *horizontal*, dos impostos sobre o rendimento com os impostos sobre o património e destes com os impostos sobre o consumo, de molde a obter-se um adequado equilíbrio entre esses três tipos de tributação, seja a articulação, que podemos designar de *vertical*, do sistema fiscal nacional com os princípios, directivas e regulamentos da União Europeia, com os (sub)sistemas fiscais que possam vir a constituir-se nas regiões autónomas, ao abrigo do artigo 227º, nº 1, alínea i), da CRP, ou mesmo com os (sub)sistemas fiscais (autárquicos) que possam emergir nas autarquias locais, ao abrigo do nº 4 do artigo 238º da CRP.

Assim e no respeitante às regiões autónomas, a CRP (artigo 228º), e no seu seguimento a Lei das Finanças das Regiões Autónomas (Lei nº 13/98, de 24 de Fevereiro)<sup>146</sup>, atribui-lhes o poder para adaptar o sistema fiscal nacional às especificidades regionais, e autoriza os Governos Regionais a conceder benefícios fiscais contratuais em condições menos exigentes ou menos restritivas do que as requeridas para a atribuição do mesmo tipo de benefícios fiscais pelo Governo da República<sup>147</sup>.

Em relação às autarquias locais, a CRP dispõe, no seu artigo 238º, nº 4, que "as autarquias locais podem dispor de poderes tributários, nos casos e nos termos previstos na lei"<sup>148</sup>.

<sup>146</sup> Ver nova Lei de Finanças das Regiões Autónomas – Lei Orgânica nº 1/2007, de 19 de Fevereiro (aprova a Lei de Finanças das Regiões Autónomas, revogando a Lei nº 13/98, de 24 de Fevereiro).

<sup>147</sup> Franco, A. L. Sousa (2007), Direito Financeiro e Finanças Públicas, vol. I, Almedina, Coimbra.

<sup>148</sup> Miranda, J. e Medeiros, R., Constituição Portuguesa Anotada, 2005, Coimbra Editora; Gomes, N. de Sá (2004), A Tributação do Património, Almedina, Coimbra.

Relativamente ao poder tributário das autarquias locais, é de salientar, todavia, que o legislador ordinário, ao adoptar a Lei das Finanças Locais - Lei nº 42/98, de 6 de Agosto, e posteriormente a Lei nº 2/2007, de 15 de Janeiro - atribuiu reforçados poderes tributários aos municípios, para além daqueles de que já dispunham anteriormente:

A referida Lei, veio ainda atribuir aos municípios uma manifestação negativa do poder tributário, permitindo-lhes a concessão de benefícios fiscais relativamente aos impostos a cuja receita tenham direito, conquanto que tais benefícios constituam contrapartida de fixação de projectos de investimento de especial interesse para o desenvolvimento do respectivo município. O que se inscreve, porém, não na política fiscal ou de obtenção de receitas, mas antes na utilização dos benefícios fiscais como instrumento da política de desenvolvimento económico e social<sup>149</sup>. De salientar, que a nova Lei das Finanças Locais atribuiu competências à autarquia, agora em sede de IRS, na redução da taxa de imposto até 5% da taxa normal.

A respeito do conceito de sistema fiscal, vamos apenas ter em conta o sistema de normas respeitante aos impostos, ou seja, o corpo de normas jurídicas relativas ao sistema fiscal, e não qualquer outro, dos múltiplos e diversificados aspectos que os sistemas fiscais ostentam.

Consideramos fora do nosso âmbito, nomeadamente a dimensão económica, o contexto institucional e os aspectos políticos, sociológicos e psicológicos dos impostos e do sistema fiscal.

### 1.6. Conceito de imposto<sup>150</sup>

Se, como dissemos, o Direito Fiscal é o sector da ordem jurídica que disciplina o nascimento, o desenvolvimento e a extinção das relações a que dá lugar a percepção do imposto, a sua definição será em última instância dependente do próprio conceito de imposto.

---

<sup>149</sup> Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, nº 198 (2005) – Reavaliação do Benefícios Fiscais, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa.

<sup>150</sup> Pereira, M. H. Freitas (2007), *Fiscalidade*, Almedina, Coimbra; Morse, Geoffrey and Williams, David (2000), *Davies: Principles of Tax Law*, Sweet & Maxwell.

Do ponto de vista jurídico, o imposto deverá definir-se como prestação definitiva e unilateral, estabelecida pela lei a favor de uma pessoa colectiva de direito público, para a realização de fins públicos, e a qual não constitui sanção de um acto ilícito ou ainda como a prestação patrimonial positiva e independente de qualquer vínculo anterior, definitiva e unilateralmente ou não sinalagmática, estabelecida pela lei a favor de entidades que exerçam funções públicas e para satisfação de fins públicos, que não constituam sanção de actos ilícitos.

Analisando com alguma atenção a definição dada, descobriremos nela elementos caracterizadores distintos, que podem reduzir-se aos três seguintes: um *elemento objectivo* (prestação com determinadas características específicas), um *elemento subjectivo* (prestação estabelecida a favor de uma pessoa colectiva de direito público) e um *elemento teleológico* (o imposto define-se pelo fim para que existe).

Decompondo, vemos que se trata de:

- a) uma prestação patrimonial, positiva;
- b) definitiva;
- c) unilateral ou não sinalagmática;
- d) estabelecida pela lei (coactiva);
- e) que não constitui sanção de um acto ilícito;
- f) para satisfação de fins públicos;
- g) a favor de entidade que exerça funções públicas;
- h) e independente de qualquer vínculo anterior.

O imposto define-se, em primeira linha, como *uma prestação*, o que significa que integra uma relação de natureza obrigacional e não uma relação de carácter real. No passado, havia prestações em espécie<sup>151</sup>.

O imposto de selo é, e sempre foi, uma prestação em dinheiro (ainda que, no passado, tivéssemos de comprar o selo).

É uma prestação patrimonial positiva, que não depende de qualquer outro vínculo anterior<sup>152</sup>.

---

<sup>151</sup> Martinez, P. Soares (2003), Direito Fiscal, Almedina, Coimbra.

A prestação de imposto é de *carácter definitivo*. As importâncias que se transferem da esfera do contribuinte não lhe serão restituídas, a não ser que tenha sido indevidamente tributado ou que, por lapso, lhe haja sido exigido imposto superior ao efectivamente devido.

Por este carácter definitivo da respectiva prestação se distingue o imposto, do empréstimo e da requisição administrativa.

O imposto consiste ainda numa *prestação unilateral*, isto é, numa prestação a que não corresponde qualquer contraprestação directa por parte do respectivo beneficiário, nisto se distinguindo nitidamente do empréstimo forçado (prestação unilateral mas não definitiva) e da taxa.

O artigo 4º, nº 2, da LGT, estabelece que "as taxas assentam na prestação concreta de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares"<sup>153</sup>.

Ao dizer-se que o imposto consiste numa *prestação estabelecida pela lei* visa-se o aspecto fundamental da respectiva obrigação ter sempre na lei a sua fonte, surgindo quando se verificarem os pressupostos objectivos e subjectivos que integram a previsão legal e desenvolvendo-se nos termos e nos modos fixados na lei. Assim, embora possa depender da vontade dos particulares o colocar-se ou não na situação geradora da obrigação de pagar o imposto, o praticar ou não o acto tributável, o conteúdo dessa obrigação situa-se fora do campo da autonomia da vontade privada, é sempre definido pela lei.

A obrigação de imposto surge, pois, exclusivamente por força do encontro do facto tributário ou do pressuposto de facto do imposto com a lei, que assim modela o seu conteúdo, independentemente portanto de qualquer manifestação de vontade do contribuinte nesse sentido, como o prescrevem de resto em termos muito claros, os nº 1 e nº 2 do artigo 36º da LGT na medida em que dispõem que a relação jurídica tributária se constitui com o facto

---

<sup>152</sup> Soares Martinez refere que "no nosso sistema constitucional esta figura seria inconstitucional, por constituir uma discriminação arbitrária violadora do art. 13º, nº 2, da CRP e do princípio supralegal inerente à constituição material do Estado de Direito que proíbe o arbítrio e as consequentes discriminações desigualitárias arbitrárias".

<sup>153</sup> Teixeira, Glória e Nogueira, J. Félix (2005), Breve anotação sobre o conceito de taxa, separata da Revista da Faculdade de Direito da UP, Coimbra Editora.



tributário e os elementos essenciais da mesma não podem ser alterados por vontade das partes.

A prestação de imposto define-se ainda por uma característica negativa - *a de não constituir sanção de um acto ilícito* - elemento que a distingue das multas e das coimas.

Na verdade, se com o imposto se pretende aplicar uma sanção, então estaremos perante uma multa (sanção pecuniária penal), uma coima (sanção pecuniária contra-ordenacional), um confisco (sanção penal traduzida na apreensão e correspondente perda a favor do Estado do produto obtido e dos instrumentos utilizados na prática de acto ilícito), uma indemnização (reparação do prejuízo ou dano causado a outrem através de acto ilícito), mas nunca perante um imposto.

O elemento *subjectivo* do conceito de imposto consiste em que a prestação é exigida a (ou devida por) detentores (individuais ou colectivos) de capacidade contributiva, a favor do Estado.

Na primeira nota subjectiva procura-se convocar para o terreno do próprio conceito de imposto o critério material da igualdade ou da justiça fiscal que constitui suporte indiscutível dum Estado fiscal de direito - *a capacidade contributiva*<sup>154</sup>.

Uma ideia que tem clara expressão no artigo 4º, nº 1, da LGT, que, a título de indicação dos "pressupostos dos tributos", dispõe: "os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património".

Com a segunda nota subjectiva, pretende-se, por seu lado, não limitar a titularidade activa dos impostos exclusivamente às pessoas colectivas públicas, admitindo-se assim a hipótese de impostos exigíveis também a favor de pessoas privadas que exerçam funções públicas. Poder-se-ia acrescentar aqui que as referidas funções ou tarefas públicas hão-de assumir um carácter geral, isto é, hão-de dizer respeito à generalidade dos contribuintes e não a certas categorias destes.

---

<sup>154</sup> Nabais, J. Casalta (2007), Direito Fiscal, Almedina, Coimbra.



O elemento *teleológico* do imposto é não apenas o de obter receitas, mas sim o de ser uma prestação estabelecida a favor do Estado, para a realização de fins públicos, tendo em conta que nesta expressão cabem não só as finalidades propriamente fiscais do imposto, como ainda os objectivos extra-fiscais.

Em apoio deste entendimento pode invocar-se o artigo 106º da CRP, em cujo nº 1 se dispõe: "O sistema fiscal será estruturado por lei, com vista à repartição igualitária da riqueza e dos rendimentos e à satisfação das necessidades financeiras do Estado".

Por sua vez, o artigo seguinte da CRP (artigo 107º), ao referir-se especificamente ao imposto sobre o rendimento pessoal, à tributação das sucessões e doações (que já foi extinto e substituído pelo imposto de selo) e à tributação do consumo, reafirma, em relação a cada um deles, esta mesma preocupação igualitária e de justiça social (fim económico-social do imposto).

### 1.7. Os momentos da vida do imposto<sup>155</sup>

Olhando para o imposto numa perspectiva dinâmica, ou seja tendo em conta os momentos em que se desdobra a sua vida, encontramos dois momentos essenciais do ponto de vista da sua disciplina jurídica, mormente em sede jurídico-constitucional.

Por um lado temos o momento do estabelecimento, criação, instituição ou incidência do imposto e, por outro, o momento da sua aplicação, efectivação, administração ou gestão.

No primeiro momento, trata-se de definir o se (o que) e o quanto do imposto, o que engloba a definição normativa: do facto, actividade ou situação que dá origem ao imposto (o chamado pressuposto de facto, facto gerador ou facto tributário); dos sujeitos activos e passivos (contribuinte, responsáveis, substitutos etc.); da obrigação de imposto; do montante do imposto, montante em regra definido através do valor sobre que recai (pode incidir sobre a quantidade e não sobre o valor), mediante a percentagem desse valor ou a

---

<sup>155</sup> Martinez, P. Soares (2003), *Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra; Teixeira, A. Braz (1985), *Princípios de Direito Fiscal* vol. 1º e 2º, Almedina, Coimbra.

quantidade por unidade a exigir do contribuinte (a taxa ou alíquota) e, eventualmente, das deduções a fazer ao valor assim apurado (no caso de deduções à colecta); na medida em que decidem que não há lugar a imposto ou há lugar a pagamento de menos imposto (benefícios fiscais).

Por sua vez, no segundo momento da dinâmica dos impostos, procede-se à sua aplicação, efectivação, administração ou gestão. O que se traduz nas operações de lançamento, liquidação e cobrança dos impostos.

Pelo lançamento identifica-se o contribuinte, através do lançamento subjectivo, e determina-se a matéria colectável (ou tributável) e a taxa (no caso de pluralidade de taxas), mediante o lançamento objectivo<sup>156</sup>.

Pela liquidação, por seu turno, determina-se a colecta aplicando a taxa à matéria colectável, colecta que vem a coincidir com o imposto a pagar, a menos que haja lugar a deduções à colecta, caso em que a liquidação também abarca esta última operação.

Finalmente, através da cobrança (ou pagamento quando vista do lado do sujeito passivo), o imposto vai dar entrada nos cofres do Estado, seja através da cobrança voluntária, se há lugar ao pagamento espontâneo pelo contribuinte do montante liquidado, seja através da cobrança coerciva se for preciso recorrer à apreensão dos bens necessários à solvência do débito fiscal do devedor.

E aqui temos o chamado procedimento fiscal, isto é, a sequência funcional de actos conducentes à identificação do sujeito passivo e à determinação do montante do imposto a pagar<sup>157</sup>.

No entanto, a administração ou gestão dos impostos não cabe exclusivamente à administração fiscal, sendo cada vez mais frequente a administração total ou parcial de alguns impostos pelos próprios particulares, nomeadamente pelas empresas, tanto na qualidade de contribuintes (casos de autoliquidação e de pagamentos por conta), como na qualidade de terceiros (casos de substituição fiscal e de cobrança contratual de impostos alheios)<sup>158</sup>.

<sup>156</sup> Xavier, Alberto (1974), *Manual do Direito Fiscal*, vol. I (reimpressão 1981), Lisboa.

<sup>157</sup> Sousa, A. José e Paixão, J. Silva (2000), *Código de Procedimento e Processo Administrativo*, Almedina, Coimbra.

<sup>158</sup> Pereira, M. H. Freitas (2007), *Fiscalidade*, Almedina; Coimbra.

## 1.8. Distinção de imposto de outras categorias jurídicas (figuras afins)

### 1.8.1 O imposto e o preço<sup>159</sup>

O preço pode ser devido a uma entidade pública que preste utilidades no plano do comércio jurídico-privado. Neste caso, o preço integrar-se-á, como objecto mediato, numa relação obrigacional que visa a realização de uma receita pública.

No entanto, essa relação obrigacional que tem por prestação um preço não será tributada, porque determina, para o sujeito activo, um dever de prestar específico (entrega de bens vendidos).

O preço tem origem num vínculo de carácter sinalagmático que o faz distinguir nitidamente do imposto.

### 1.8.2. O imposto e a taxa <sup>160</sup>

Na categoria financeira de tributos incluem-se, ao lado dos impostos, as taxas, as quais consistem em prestações estabelecidas pela lei a favor de uma pessoa colectiva de direito público, como retribuição de serviços individualmente prestados, da utilização de bens do domínio público ou da remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares.

Da definição das duas espécies tributárias ressalta que, de um ponto de vista jurídico, o elemento que fundamentalmente as distingue é a existência ou inexistência de uma contraprestação por parte do sujeito activo da respectiva relação, é o carácter unilateral do imposto e a natureza bilateral da taxa, os quais resultam de, num caso, o facto gerador do tributo consistir na mera revelação de determinada capacidade contributiva, e, no outro, de tal facto se traduzir numa ocorrência directamente ligada a uma actividade específica do sujeito activo, de que beneficia individualmente o sujeito passivo.

Há quem invoque<sup>161</sup> como factor distintivo o diferente carácter da obrigatoriedade da taxa e do imposto, pois enquanto este é devido por uma

---

<sup>159</sup> Franco, A. L. Sousa (2007), *Direito Financeiro e Finanças Públicas*, vol. I, Almedina, Coimbra.

<sup>160</sup> Sanches, L. J. Saldanha (2007), *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Editora; Pinto, J. A. Pinheiro (2004), *Fiscalidade*, Areal Editores.

<sup>161</sup> Martinez, P. Soares (2003), *Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra; Pereira, M. H. Freitas (2007), *Fiscalidade*, Almedina, Coimbra.

generalidade de pessoas que se encontram em determinadas situações legalmente previstas, aquela só é paga por quem solicite a prestação individual do serviço. De acordo com este entendimento, haverá no pressuposto da taxa um elemento de voluntariedade que falta no do imposto.

No entanto, a possibilidade de livremente se colocar na situação tributária não é elemento específico das taxas, pois, além de existir também na generalidade dos impostos, não se verifica em relação a todas as taxas.

A imprecisão terminológica ainda hoje reinante no plano tributário pode, por vezes, induzir em erro quanto à natureza própria de determinada figura, por não serem, infelizmente, raros os casos de impostos denominados taxas - como, por exemplo, a taxa militar, a que não corresponde qualquer contraprestação por parte do Estado - e taxas designadas na lei como impostos, como, por exemplo, o chamado imposto de justiça.

### 1.8.3. O imposto e os tributos especiais<sup>162</sup>

Ao lado da taxa e do imposto colocam alguns autores como espécie tributária autónoma, situada a meio caminho entre aquelas duas, os chamados tributos especiais, ou seja, aquelas prestações pecuniárias exigidas pelo Estado e pagas pelo contribuinte em virtude de uma vantagem particular e concreta que este retira do funcionamento de determinado serviço público ou da maior despesa que a sua actividade provoca.

Os chamados tributos especiais são verdadeiros impostos, que apresentam apenas a característica diferenciadora do respectivo facto gerador consistir numa vantagem que, para alguns contribuintes, resulta de funcionamento de determinados serviços ou em a actividade desenvolvida por certos contribuintes acarretar uma despesa superior à comum.

Por sua vez, em relação às tarifas, é de referir que elas se reconduzem a um especial tipo de taxas. Taxas essas que exprimem não apenas uma equivalência jurídica, como é característico de todas as taxas, mas também uma equivalência económica, como é característico dos preços (públicos ou privados).

---

<sup>162</sup> Ferreira, E. Paz e Pessanha, Alexandra (2002), Legislação de Finanças Públicas, vol. II, Quid Juris.

Por isso, são de designar preferentemente por tarifas as taxas (economicamente) equivalentes, muito embora o que distingue juridicamente uma tarifa-taxa duma tarifa-preço público não seja a referida equivalência económica mas o seu regime jurídico.

Quanto às contribuições, tributos ou receitas parafiscais, podemos dizer que se caracterizam por serem tributos (designação que ostentam na mais recente legislação fiscal como acontece na LGT e no CPPT) que são cobrados para a cobertura das despesas de pessoas colectivas públicas não territoriais, ou seja, de tributos objecto de uma verdadeira consignação subjectiva de receitas.

O artigo 165º, nº 1, da CRP, refere os impostos, as taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas, estabelecendo apenas dois regimes de reserva relativa da Assembleia da República: um, para os impostos, sujeitando-os ao exigente princípio da legalidade fiscal; outro, para as taxas e demais contribuições financeiras, traduzido na integração do "regime geral" destes tributos na reserva relativa da competência legislativa da Assembleia da República.

O artigo 4º da LGT considera impostos as (ou algumas das) contribuições especiais, ao dispor que "as contribuições especiais que assentem na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma actividade são considerados impostos".

#### 1.8.4. O imposto e as contribuições para a Segurança Social<sup>163</sup>

As contribuições para a Segurança Social fazem parte do que se costuma designar por "tributos parafiscais ou para fiscalidade", para referir as determinadas prestações coactivas que têm a ver com o assumir, por parte do estado, de novas funções económicas e sociais.

Menciona Freitas Pereira no contexto da experiência Portuguesa que,

---

<sup>163</sup> Teixeira, Glória (coord.), Freitas Pereira, David Williams e Arthur Pleijsier (2000) – A Tributação do Trabalho Dependente, Vida Económica.

não obstante a opinião jurisprudencial dominante tratar as contribuições para a segurança social como verdadeiros impostos<sup>164</sup> e o facto de estas contribuições caírem na alçada do CPPT (art. 1º) e do RGIT (artigos 1º, 106º e 107º)<sup>165</sup>, as bases de incidência do imposto sobre o rendimento e das contribuições para a segurança social não são coincidentes. Tal discrepância pode originar tratamentos discriminatórios ou mesmo “assumir formas de evasão”.

A nível internacional os dois sistemas ainda são olhados separadamente. Existem convenções sobre dupla tributação que cobrem impostos sobre o rendimento e por outro lado, regulamentos ou convenções especificamente aplicáveis às contribuições para a segurança social. No entanto, os problemas de interacção ao nível internacional entre os dois sistemas são claramente indicados por Freitas Pereira nomeadamente, a questão fundamental dos contornos do princípio da não discriminação no seio da União Europeia e a sua implementação pelos estados membros.

#### 1.8.5. O imposto e a requisição administrativa<sup>166</sup>

Bem diversa do imposto é a figura da requisição administrativa, a qual consiste num acto pelo qual, em casos excepcionais expressamente previstos na lei, um órgão da Administração exige dos particulares, mediante justa indemnização, a prestação de determinados serviços, a cessão de coisas móveis ou a utilização temporária de certos bens para ocorrer a necessidades urgentes.

Enquanto o imposto, na quase totalidade dos casos, se traduz numa prestação pecuniária, a requisição consiste normalmente numa prestação de serviços, na cedência de certas coisas ou na utilização temporária de determinados bens. Não parece, portanto, que o fim da requisição consista na realização de uma receita pública. As mesmas considerações parecem válidas relativamente à ocupação temporária e à expropriação por utilidade pública.

---

<sup>164</sup> Vide Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 3.12.97 (Recurso nº 21343) e de 24.1.96 (Recurso nº 19585).

<sup>165</sup> Veja-se ainda conexões existentes entre os dois sistemas ao nível de créditos e isenções fiscais (e.g. isenções para ajudar a pagar uma pensão privada ou deduções para cobrir custos de assistência a crianças ou idosos) e a possibilidade de abater contra o rendimento bruto do trabalhador dependente e as contribuições obrigatórias para a segurança social a cargo dos trabalhadores.

<sup>166</sup> Martinez, P. Soares (2003), Direito Fiscal, Almedina, Coimbra.

#### 1.8.6. O imposto e o empréstimo público forçado<sup>167</sup>

O imposto distingue-se ainda com relativa segurança e nitidez do empréstimo público forçado nos seguintes aspectos:

- Pelo seu carácter de prestação definitiva, a que se contrapõe, no empréstimo, a necessária existência de um reembolso ou de uma amortização da importância emprestada.

- Pela natureza de prestação unilateral, que não dá ao sujeito passivo qualquer direito a uma contrapartida, contrariamente ao que sucede com o empréstimo, o qual vence sempre juros.

#### 1.9. Classificação dos impostos

As profundas diferenças existentes entre os vários impostos, quanto ao respectivo objecto, ao processo de lançamento, liquidação e cobrança, à natureza das suas taxas ou até ao seu âmbito territorial de aplicação, possibilitam e aconselham a sua classificação e agrupamento em diversas categorias.

##### 1.9.1. Impostos directos e indirectos<sup>168</sup>

Uma das mais antigas e generalizadas classificações dos impostos, enunciada pela doutrina e consagrada igualmente na generalidade das leis de contabilidade pública dos diversos países, distingue-os em directos e indirectos. Entre nós<sup>169</sup>, a classificação tem sido utilizada na lei, para sistematizar os impostos no orçamento das receitas e a própria Constituição a ela se refere a propósito do direito municipal de participação nos impostos directos estaduais (artigo 254º da CRP) e o Código Civil a propósito dos privilégios fiscais (artigo 736º, nº1, do CC).

A nossa lei acolheu, para a distinção entre impostos directos e indirectos, critérios económicos e jurídicos. Segundo os critérios económicos

<sup>167</sup> Ferreira, E. Paz e Pessanha, Alexandra (2002), Legislação de Finanças Publicas, Vol. II, Quid Juris.

<sup>168</sup> Revenue Statistics (1965-2004-2005, Edition), OCDE, Paris.

<sup>169</sup> A classificação dos impostos em directos e indirectos é também adoptada em Portugal para efeitos de classificação económica das receitas públicas (DL nº 26/2002, de 14 de Fevereiro) e conforme a classificação económica das receitas constantes no POCAL (DL nº 54-A/99, de 22 de Fevereiro).

pertencem ao primeiro grupo os que recaem sobre o rendimento e sobre o património e ao segundo os que incidem sobre o consumo ou a despesa.

De acordo com este critério, são impostos directos aqueles que não constituem custos de produção das empresas e indirectos os que constituem custos de produção das empresas<sup>170</sup>.

Por conseguinte, enquanto os impostos directos, porque não integram os preços dos bens e serviços, não são considerados no apuramento do produto e rendimento nacionais, os impostos indirectos, porque integram os referidos preços, são deduzidos ao produto nacional (bruto ou líquido) para apurar o rendimento nacional (bruto ou líquido). O rendimento nacional é igual ao produto nacional menos os impostos indirectos ou impostos sobre o consumo. O que significa que os impostos indirectos correspondem aos impostos sobre o consumo ou a despesa.

Deste modo, no nosso actual sistema fiscal são impostos directos o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) e imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) - que são impostos sobre o rendimento - bem como o IMI, o IMT e o Imposto de Selo (na parte respeitante às transmissões gratuitas) - que tributam as transmissões patrimoniais - e o imposto sobre veículos - que incide sobre o uso e fruição de certos bens móveis.

Em contrapartida, são impostos indirectos o imposto sobre o valor acrescentado – IVA (que é um imposto geral sobre a despesa), os impostos de consumo sobre o tabaco, bebidas alcoólicas e produtos petrolíferos (que são impostos especiais sobre a despesa), os direitos aduaneiros e o Imposto de Selo - IS (com excepção da parte aplicável às transmissões gratuitas).

Em conformidade com o critério jurídico, a distinção entre impostos directos e impostos indirectos reside no tipo de relação jurídica fonte da obrigação de imposto: se se trata duma relação desencadeada por um facto ou acto isolado ou por factos ou actos sem continuidade entre si, ou seja, duma relação de carácter instantâneo, que dá origem a uma obrigação de imposto isolada (ainda que o seu pagamento possa ser realizado em parcelas ou

---

<sup>170</sup> No Plano Oficial de Contabilidade (POC), a conta "63-Impostos" divide-se em "631-Impostos indirectos" e "632-Impostos directos", englobando-se, na primeira, também as taxas.



prestações), o imposto que sobre ela recai é um imposto indirecto; se, pelo contrário, a relação jurídica fonte da obrigação de imposto tem na base situações estáveis, situações que se prolongam no tempo, dando origem a obrigações periódicas, a obrigações que se renovam todos os anos então estamos perante um imposto directo. Neste sentido, a distinção entre impostos directos e impostos indirectos vem a coincidir com a distinção entre impostos periódicos e impostos de obrigação única (instantâneos).

### 1.9.2. Impostos periódicos e de obrigação única

Atendendo à natureza permanente ou acidental dos factos ou das situações sobre que incidem, os impostos distinguem-se em periódicos e de obrigação única.

Os primeiros tributam situações ou actividades que duram no tempo, dando origem a sucessivas obrigações tributárias independentes; os segundos recaem sobre actos ou factos isolados, sem carácter de continuidade.

A este propósito é ainda de referir que frequentemente se usa a terminologia impostos de prestação única (em vez de impostos de obrigação única), o que, em nosso entender, é de evitar, uma vez que há impostos que, embora de obrigação única, podem ser pagos em prestações.

Assim acontece, nomeadamente, com o IRS e IRC, relativamente aos quais os artigos 29º e seguintes do Regulamento de Cobrança e Reembolso (DL nº 492/88) prevêm que o contribuinte possa requerer, a partir do termo do prazo do pagamento voluntário, o seu pagamento em prestações.

De acordo com as distinções aqui indicadas, poderão classificar-se como impostos directos e periódicos, além do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS), do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) e do IMI (anterior, contribuição autárquica), os seguintes impostos:

- imposto de jogo;
- imposto único de circulação (imposto municipal sobre veículos).

Apresentam-se, tendencialmente, como impostos indirectos, de

obrigação única e incidindo sobre o consumo, sobre a despesa, os impostos a seguir indicados:

- imposto sobre o valor acrescentado (IVA);
- impostos aduaneiros;
- imposto do selo, com excepção da parte respeitante às transmissões gratuitas, e
- imposto sobre veículos (imposto automóvel).

Não é exaustiva a enumeração que precede, nem se exclui que sob as designações de "taxas" (exs.: taxas municipais de transportes, de esgotos, etc.), de "licenças" e outras, mais impostos ainda se nos deparem na ordem jurídica portuguesa.

### 1.9.3. Impostos pessoais e reais<sup>171</sup>

Os impostos directos costumam distinguir-se em pessoais ou subjectivos e reais ou objectivos, conforme incidem sobre o conjunto ou uma parte dos bens do contribuinte, tendo em conta, em maior ou menor grau, a sua situação pessoal, ou tributem esses bens ou esses rendimentos considerados objectivamente, sem qualquer referência às condições especiais do sujeito passivo.

Nos impostos reais atinge-se a matéria colectável objectivamente determinada, fazendo-se abstracção portanto da concreta situação económica do contribuinte, como acontece no IMI, no IMT, no IVA, etc. Nos impostos pessoais, tem-se em consideração a concreta situação económica do contribuinte, isto é, o valor da sua fortuna e dos seus rendimentos, por um lado, e o montante dos encargos que tem obrigatoriamente de suportar, por outro, como ocorre, em maior medida, no IRS ou IRC e, em menor medida, no IS que incide sobre transmissões gratuitas. Estes, como decorre do que acabamos de dizer, podem ser mais ou menos pessoais consoante partilhem da generalidade das características dos impostos pessoais ou apenas de algumas delas:

---

<sup>171</sup> Gomes, N. de Sá (2004), A Tributação do Património, Rei dos Livros.

- atendem ao rendimento global do contribuinte, o que constitui um verdadeiro pressuposto da pessoalização do imposto;
- excluem da tributação o mínimo de existência, ou seja, aquela quota de rendimento necessária à satisfação das necessidades essenciais à salvaguarda da dignidade humana do contribuinte e sua família;
- têm em consideração os encargos com a família, abatendo-os à matéria colectável, ou tendo-os em conta através de deduções à colecta;
- sujeitam a matéria colectável a taxas progressivas.

Podemos concluir que os impostos pessoais incidem sobre o rendimento no momento em que é obtido pelo seu beneficiário e os reais tributam-no na origem, independentemente da repartição que dele venha a fazer-se posteriormente.

#### 1.9.4. Impostos estaduais e não estaduais<sup>172</sup>

Tendo em atenção a natureza do sujeito activo da respectiva obrigação, os impostos podem distinguir-se em dois grupos fundamentais:

I) Estadual – impostos cujo sujeito activo é o Governo Central.

II) Não estaduais – impostos cujo credor é uma pessoa colectiva de direito público diferente do Governo Central (regiões autónomas, autarquias locais ou entidades públicas não territoriais).

Por via de regra, a titularidade aqui tida em conta é a capacidade tributária activa, isto é, a qualidade de sujeito activo ou de credor da correspondente relação jurídica fiscal, e não outras titularidades activas, como o poder tributário (poder materialmente legislativo de instituição do imposto) de que dispõem o Estado, as regiões autónomas e os municípios, a competência tributária (competência para administrar ou gerir o imposto) ou a titularidade (constitucional ou legal) da receita do respectivo imposto.

---

<sup>172</sup> Nabais, J. Casalta (2007), *Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra.

Neste sentido, o artigo 18º, nº 2, da LGT, refere que "o sujeito activo da relação tributária é a entidade de direito público titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias, quer directamente, quer através de representante".

#### 1.9.5. Impostos gerais e locais

Se considerarmos o âmbito territorial de aplicação dos vários impostos, verificaremos que ao lado daqueles que abrangem todo o território nacional ou todo um espaço fiscal, existem outros cujo campo de acção se restringe aos limites de uma autarquia, de uma fracção do território nacional ou de um espaço fiscal. Os primeiros denominam-se gerais e os segundos, locais.

Os impostos estaduais são geralmente gerais; os locais correspondem ao não-estaduais cujo sujeito activo é uma autarquia.

#### 1.9.6. Impostos principais e acessórios<sup>173</sup>

Os impostos podem classificar-se ainda em principais e acessórios, conforme existam por si ou dependam, na sua existência ou nos seus elementos, da prévia existência de outros impostos.

Os exemplos mais típicos de impostos acessórios são os constituídos pelos adicionais e pelos adiconamentos que são impostos que incidem sobre pessoas sujeitas a outros impostos principais, sendo o seu montante determinado pela aplicação de um nova taxa sobre a colecta desses impostos, no primeiro caso, ou sobre a sua matéria colectável, no segundo.

Duas são, no entanto, as modalidades que os impostos acessórios costumam apresentar: os adiconamentos, se incidem sobre a matéria colectável dos impostos principais, também designados por sobretaxas (e.g. o anterior imposto de sucessões e doações pago por avença); e os adicionais, se incidem sobre a colecta dos impostos principais, como parece ser o caso das derramas municipais, previstas na LFL e incidentes sobre a colecta do IRC dos contribuintes sujeitos à taxa normal.

---

<sup>173</sup> Pereira, M. H. Freitas (2007), *Fiscalidade*, Almedina, Coimbra.

Ao lado dos impostos acessórios podemos ainda referir os impostos dependentes, cuja existência não pressupõe necessariamente a efectiva sujeição ao imposto principal, mas apenas o objecto daqueles.

#### 1.9.7. Impostos quanto à natureza das suas taxas<sup>174</sup>

Esta distinção tem a ver com o modo de definir e, em consequência, de determinar o montante concreto do imposto, ou seja, o montante a pagar pelo contribuinte.

Para fixar o montante concreto da prestação devida pelo contribuinte, a lei fiscal pode adoptar dois critérios distintos: ou indicar directa e expressamente o quantitativo concreto do imposto devido (quota fixa) ou limitar-se a estabelecer a respectiva taxa (quota variável), a indicar abstractamente, em regra por via percentual, o valor da prestação.

A primeira solução foi a adoptada, p. ex., quanto à taxa militar. No segundo caso, a taxa pode ser independente das variações ou do valor da matéria colectável ou variar consoante o montante da matéria colectável. Assim, a taxa do imposto poderá ser:

I) Proporcional, quando se mantém única e constante, seja qual for o valor da matéria colectável, como ocorre, nomeadamente, com o IRC, o IVA ou o IS.

II) Progressiva, quando se eleva à medida que aumenta a matéria colectável (ver IRS ou IMT).

III) Degressiva, a qual se compõe de uma taxa proporcional correspondente à matéria colectável de determinado valor e de taxas mais reduzidas para a matéria colectável de valor inferior, e

IV) Regressiva, quando diminui à medida que aumenta a matéria colectável.

Relativamente aos impostos de quota fixa é de acrescentar que os mesmos, para não violarem o princípio da igualdade fiscal aferida pela capacidade contributiva, hão-de ter por base uma manifestação desta

---

<sup>174</sup> Teixeira, A. Braz (1985), *Princípios de Direito Fiscal* vol. 1º, Almedina, Coimbra.

capacidade, não podendo portanto apresentarem-se como puras capitações, e uma manifestação da capacidade contributiva que não seja susceptível de grande diferenciação entre os contribuintes.

#### 1.9.8. Impostos sobre o rendimento, o património e o consumo<sup>175</sup>

Esta classificação tripartida dos impostos é das mais correntes actualmente, devido sobretudo à sua extrema simplicidade. No entanto, alguns juristas consideram que a mesma assenta exclusivamente em critérios económicos<sup>176</sup>.

A sua menção aqui parece impor-se, uma vez que não podemos deixar de constatar a sua frequente utilização não só em sede do direito da União Europeia – os princípios básicos desta classificação encontram-se também reflectidos no "Sistema Europeu de Contas" (SEC95) com preocupações óbvias de contabilidade nacional<sup>177</sup>. Também no direito nacional, a começar logo pela CRP que a tem claramente subjacente no recorte típico do sistema fiscal português constante do actual artigo 104º, onde prevê e caracteriza o imposto sobre o rendimento pessoal, o imposto sobre o rendimento empresarial, a tributação do património e a tributação do consumo.

A Lei nº 106/88 autorizou o Governo a aprovar os diplomas disciplinadores do imposto único sobre o rendimento, reduzindo o número dos impostos portugueses, especialmente a nível da tributação directa.

Assim, abolidos a contribuição industrial, a contribuição predial e os impostos sobre a indústria agrícola, de capitais, de mais-valias, profissional, complementar e sobre o rendimento do petróleo, o quadro dos impostos de rendimento ficou limitado ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS), cujo Código foi aprovado pelo DL nº 442-A/88, de 30 de Novembro e ao imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC), cujo Código foi aprovado pelo DL nº 442-B/88, de 30 de Novembro.

---

<sup>175</sup> Teixeira, Glória (2000), *A Tributação do Rendimento: perspectiva nacional e internacional*, Almedina, Coimbra.

<sup>176</sup> Martinez, P. Soares (2003), *Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra.

<sup>177</sup> Regulamento (CE) nº 223/96 do Conselho de 25 de Junho de 1996, relativo ao Sistema europeu de contas nacionais e regionais na Comunidade, *in* *Jornal Oficial das Comunidades Europeias*, L 310, de 30 de Novembro de 1996.

Estes dois impostos absorveram, incorporaram, os impostos abolidos. E a eles se circunscreveria também quase toda a tributação de carácter periódico se não tivesse sido criada a contribuição autárquica (Código aprovado pelo DL n.º 442-C/88, de 30 de Novembro), recentemente substituída pelo IMI.

O IMI, embora recaindo sobre o valor patrimonial dos prédios, é cobrado anualmente e a sua receita, destina-se aos municípios.

Pois bem, nos impostos sobre o rendimento, tributa-se ou o rendimento-produto, isto é, o acréscimo em bens obtidos durante o correspondente período a título de contribuição para a actividade produtiva (salários, juros, rendas ou lucros), ou o rendimento-acréscimo que integra também os acréscimos em bens obtidos a outro título (que não o da contribuição para a actividade produtiva) e sem dano do património inicial (integra também as mais-valias)<sup>178</sup>.

Por sua vez, nos impostos sobre o património tributa-se a titularidade ou a transmissão de valores pecuniários, constituam os mesmos capital produtivo, capital lucrativo ou bens de consumo duradouro.

Finalmente, nos impostos sobre o consumo tributa-se o rendimento ou o património utilizado no consumo.

Distribuindo os impostos do nosso sistema fiscal por esta classificação, temos:

- impostos sobre o rendimento - o IRS, que incide sobre o rendimento global das pessoas singulares (incluídos os empresários que exerçam actividade a título individual), e o IRC, que incide sobre o lucro das empresas (unipessoais ou colectivas) ou o rendimento global das demais pessoas colectivas;
- impostos sobre o património - o IMI incide sobre o património imobiliário detido, sendo a matéria colectável constituída pelo valor dos prédios rústicos ou urbanos; o IMT que incide sobre a transmissão onerosa de bens imóveis, e o IS que incide sobre a transmissão gratuita de bens móveis ou imóveis por actos *inter vivos* ou *mortis causa*;

---

<sup>178</sup> Teixeira, Glória (2003), Jurisprudência Fiscal Anotada – Diferimento da Tributação: perspectiva nacional e comparada, Almedina, Coimbra.

- impostos sobre o consumo - o IVA e os impostos especiais sobre o consumo (IECs): o Imposto sobre Produtos Petrolíferos (ISP), o Imposto sobre o Tabaco (IT), o Imposto sobre o Álcool e as Bebidas Alcoólicas (IABA) e o Imposto Sobre Veículos (ISV).

Além destes impostos, são de referir ainda o Imposto Único de Circulação (IUC) o Imposto de Selo (exceptuando a parte relativa às transmissões gratuitas), o Imposto de Jogo e a Taxa Social Única (Segurança Social).

#### 1.10. Relações do Direito Fiscal com os outros ramos de Direito<sup>179</sup>

##### 1.10.1. Direito Fiscal e Direito Constitucional

Nuno de Sá Gomes entende que se pode falar de um direito constitucional material inerente ao Estado de Direito, constituído por princípios supralegais que se impõem ao próprio legislador constitucional, e que não estando na absoluta disponibilidade deste, informam toda a ordem jurídica, estejam ou não consagrados no texto constitucional.

As relações entre o direito fiscal e o direito constitucional consubstanciam-se na chamada "constituição fiscal", onde temos dois grandes segmentos: um clássico, que podemos designar por bases constitucionais dos impostos, concretizado fundamentalmente na ideia do Estado fiscal, no princípio da legalidade fiscal e no critério material dos impostos ou princípio da capacidade contributiva; outro, mais recente, materializado no recorte constitucional caracterizador ou típico do sistema fiscal, seja quanto às finalidades que este deve prosseguir, seja relativamente à menção e delimitação dos principais impostos integrantes do sistema.

São normas de Direito Fiscal com assento na CRP as contidas nos seus artigos 106º, 107º, 118º, 168º e 229º. Compreende-se que certas normas de Direito Fiscal, entre elas as de soberania tributária, se situem no plano constitucional e que precisamente essas normas estejam na base de todo o sistema jurídico-tributário.

---

<sup>179</sup> Gomes, N. de Sá (2000/2003), Manual de Direito Fiscal, vol. I e II, Rei dos Livros.



### 1.10.2. Direito Fiscal e Direito Administrativo

O Direito Fiscal goza de autonomia relativamente ao Direito Administrativo, o que não significa que não sejam estreitas, em múltiplos aspectos, as ligações entre estes dois ramos de direito. A actividade da administração fiscal rege-se por normas de direito administrativo, pelo que o Direito Fiscal estabelece, com o Direito Administrativo, íntimas conexões em tudo o que se relaciona com a organização dos serviços tributários e a actuação dos órgãos e agentes que lançam, liquidam e cobram impostos.

A defesa dos interesses do Estado e de outras entidades públicas às quais são reconhecidos créditos tributários é confiada a órgãos e agentes de pessoas colectivas. Tais agentes e órgãos são disciplinados por normas administrativas e actuam segundo processos que a estas mesmas normas, em larga medida, se subordinam. Acresce ainda, para estabelecer relações estreitas entre o Direito Fiscal e o Direito Administrativo, que a última instância do contencioso das contribuições e impostos e do contencioso aduaneiro se situa numa secção do contencioso tributário, do Supremo Tribunal Administrativo.

De qualquer forma, não obstante a importância que o direito administrativo tem para o direito fiscal, a regulamentação material da relação jurídica tributária e das restantes situações tributárias obedece a regras e princípios próprios, ou com sentido próprio (e.g. princípios da igualdade, da legalidade, da tipicidade, da autotributação, etc.), pelo que o direito fiscal sempre será autónomo face ao direito administrativo.

Acrescente-se que nem sempre é o Direito Fiscal a convocar o Direito Administrativo, pois por vezes acontece o inverso, de acordo com os artigos 149º, nº 3 e 155º do Código de Procedimento Administrativo (CPA) que remetem para o ordenamento jurídico-fiscal, mais concretamente, para o processo de execução fiscal – artigos 148º e seguintes do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) – a cobrança coerciva das obrigações pecuniárias dos particulares resultantes de actos administrativos.

### 1.10.3. Direito Fiscal e Direito Privado

São evidentes e múltiplos os estreitos pontos de contacto do direito fiscal com o direito privado (Direito Civil e Direito Comercial). Desde logo, o núcleo central da relação tributária tem a estrutura dum obrigação, pois que a mesma é analisada, do lado do credor do imposto, num poder de exigir ao contribuinte determinada prestação pecuniária, e, do lado deste último, no dever de realizar essa prestação.

Toda a teoria da relação jurídica de imposto se baseia na teoria civilista das obrigações, porque a relação de imposto é de natureza obrigacional e a categoria jurídica designada por obrigação, comum aos diversos ramos de Direito, foi particularmente estudada pelo Direito Civil. Isso não significa, porém, que não sejam muitas as particularidades da obrigação tributária, impostas pelo cunho característico do Direito Fiscal. Acontece também que a obrigação tributária assenta, geralmente, sobre realidades às quais o Direito Civil e o Direito Comercial já reservaram um tratamento próprio<sup>180</sup>.

O mais importante ponto de contacto entre estes dois ramos de direito reside, no entanto, no facto de o direito fiscal ligar, por via de regra, a obrigação de imposto à prática de actos, ao exercício de actividades ou ao gozo de situações que se apresentam disciplinadas enquanto tais pelo direito privado.

### 1.10.4. Direito Fiscal e Direito Penal<sup>181</sup>

Os princípios que enformam o Direito Penal em geral, projectam-se necessariamente no Direito Fiscal, considerando que este integra também normas de sanção – o chamado direito fiscal penal, constante sobretudo do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT).

Portanto, a principal relação entre estes dois ramos de direito reside no facto de no Direito Fiscal também haver normas cuja função é exigir ou proibir certos comportamentos aos contribuintes ou a terceiros (face à relação jurídica fiscal) e estabelecer as correspondentes sanções para os comportamentos realizados em desrespeito dessas normas.

<sup>180</sup> Costa, M. J. de Almeida (2006), *Direito das Obrigações*, (reimpressão da 9ª ed.), Almedina, Coimbra.

<sup>181</sup> Gomes, N. de Sá (2000), *Evasão Fiscal, Infracção Fiscal, Processo Penal Fiscal*, 2ª ed., Rei dos Livros.

Também no direito fiscal penal, à semelhança do que se passa no direito penal comum, vigora uma concepção dualista, que leva a classificar as infracções tributárias em crimes e contra-ordenações (artigo 2º, nº 2 do RGIT).

Finalmente, a relação entre o Direito Fiscal e o Direito Penal também é ilustrado pelo facto do Código Penal constituir direito subsidiário em matéria de infracções fiscais [artigo 3º, alínea a), do RGIT], e o regime destas remeter, algumas vezes, para esse código para regular certas matérias [artigos 11º, alínea d), 17º, nº 1, e 21º, nºs 2 e 4, do RGIT].

#### 1.10.5. Direito Fiscal e Direito Processual<sup>182</sup>

No âmbito do Direito Fiscal, integram-se normas de natureza processual, relacionadas especialmente com o processo de impugnação, com o processo de execução fiscal, o processo penal fiscal e de segurança social e com o processo de contra-ordenações fiscais.

Deste modo, a actividade tributária não pode desligar-se do campo do Direito Processual. Definidos e conhecidos os poderes e deveres tributários, nem sempre a relação jurídica de imposto se desenvolve sem suscitar dúvidas, contestações e resistências.

O processo fiscal remete directamente, em alguns casos, para normas do Código de Processo Civil e do Código de Processo Penal.

Um dos pontos de contacto mais visível e importante entre o Direito Fiscal e o Direito Processual expressa-se no facto do Direito Fiscal também conhecer segmentos de Direito Processual, ou seja, conjuntos mais ou menos estruturados de normas cuja função é disciplinar os diversos processos judiciais fiscais. Trata-se, mais exactamente, dos processos de impugnação (judicial), de execução fiscal e de contra-ordenação fiscal, que são disciplinados respectivamente, no CPPT e no RGIT.

---

<sup>182</sup> Pereira, M. H. Freitas (2007), *Fiscalidade*, Almedina, Coimbra.

#### 1.10.6. Direito Fiscal e Direito Internacional<sup>183</sup>

O direito fiscal também tem relações com o direito internacional. E quando falamos de direito internacional, temos principalmente em vista o direito internacional público. É cada vez mais visível nos ordenamentos fiscais nacionais a existência de segmentos de direito internacional fiscal, isto é, das chamadas convenções sobre dupla tributação, visando fundamentalmente situações internacionais ou plurilocalizadas, e evitar a dupla tributação bem como a evasão fiscal.

Estas normas de fonte internacional que regulam os conflitos de tributação, positivos e negativos, com as consequentes duplas tributações ou não tributação, resultantes da coexistência de diversas ordens jurídico-fiscais nacionais, que ou pretendem, simultaneamente, tributar os mesmos factos que com eles estão em contacto, com a inevitável dupla tributação, ou os afastam da tributação com a inerente não tributação.

Encontramos estas normas fiscais, de fonte internacional nas convenções internacionais, bem como nas convenções celebradas no sentido de evitar a dupla tributação internacional e a não tributação. Portugal subscreveu várias convenções para evitar a dupla tributação internacional<sup>184</sup>, e outras que prevêm regimes fiscais específicos em matéria diplomática (convenção de Viena), religiosa (Concordata com a Santa Sé), militar (Nato), económica (UE).

Mas o direito internacional fiscal tem ainda por fonte o costume internacional<sup>185</sup>.

O direito internacional fiscal convencional e o direito internacional fiscal consuetudinário vigoram, também, na nossa ordem interna, nos termos do artigo 8º da CRP<sup>186</sup>.

---

<sup>183</sup> Baker, Philip (1994), *Double Taxation Convention and International Law*, Sweet & Maxwell, UK; Teixeira, Glória & Williams, David (1994), "The Portuguese tax system and double tax agreement network", *Intertax*, 4.

<sup>184</sup> Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, nº 197 - Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património (2006) – Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE.

<sup>185</sup> Cf. artigo 38º, nº1, alínea b), do Estatuto do Tribunal Internacional de Haia.

<sup>186</sup> Artigo 8º - Direito Internacional: 1 - As normas e os princípios de direito internacional geral ou comum fazem parte integrante do direito português. 2 - As normas constantes de convenções internacionais regularmente ratificadas ou aprovadas vigoram na ordem interna após a sua publicação oficial e enquanto vincularem internacionalmente o Estado Português. 3 - As normas emanadas dos órgãos competentes das organizações internacionais de que Portugal seja parte vigoram directamente na ordem interna, desde que tal se encontre

### 1.10.7. Direito Fiscal e Direito da União Europeia<sup>187</sup>

São cada vez mais estreitas as relações entre direito fiscal e direito da União Europeia<sup>188</sup>, dando origem ao que se designa por direito fiscal da União Europeia (UE).

Na sua génese, o direito da UE aparece ligado ao Direito Internacional Público, mas ganhou uma especificidade própria que deriva das finalidades atribuídas às comunidades e dos meios instituídos para as realizar, especificidade que conduziu à sua progressiva "constitucionalização", que lhe confere uma legitimidade autónoma. A prossecução das finalidades atribuídas às comunidades levou à formulação de um vasto conjunto de normas, pertencentes a praticamente todos os domínios do direito e que são aplicáveis na nossa ordem jurídica<sup>189</sup>. Entre essas normas estão as que, directa ou indirectamente, têm que ver com impostos.

Além de um direito fiscal próprio da UE, que integra as relações jurídicas tributárias de que as Comunidades são sujeito activo (e. g. impostos comunitários, impostos aduaneiros), existe o chamado direito fiscal interestadual da UE, que abrange todos aqueles aspectos em que se visa uma certa harmonização ou coordenação das legislações fiscais dos Estados membros e que nessa medida introduzem limitações aos seus poderes legislativos<sup>190</sup>.

São hoje numerosos os casos em que o direito fiscal reflecte essa harmonização ou coordenação e não só pela via positiva, ou seja pela adopção das soluções consagradas no direito da UE mas também pela via negativa, através do acatamento que é devido à jurisprudência de natureza fiscal do

---

estabelecido nos respectivos tratados constitutivos. 4 - As disposições dos tratados que regem a união europeia e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das respectivas competências, são aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de direito democrático (nº 4 do artigo 8º aditado pelo artigo 3º da Lei Constitucional nº 1/2004, de 24 de Julho, Sexta revisão constitucional (DR 24 Julho).

<sup>187</sup> Terra, Ben e Wattel, Peter (2006), *European Tax Law*, Kluwer Law International; Pereira, R. Rodrigues (2006), *Direito Fiscal Europeu*, Colectânea de Legislação, Fiscalidade Directa (tomo I) e Fiscalidade Indirecta (tomo II), Vida Económica.

<sup>188</sup> Também designado por direito comunitário.

<sup>189</sup> Ramos, R. Moura (2003), *Direito Comunitário*, Coimbra Editora.

<sup>190</sup> Xavier, Alberto (1993), *Direito Tributário Internacional – Tributação das Operações Internacionais*, Almedina, Coimbra.

Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias<sup>191</sup>.

Importa, aliás, assinalar que estas relações entre o direito fiscal e o direito da UE não se cingem à adopção no direito interno das soluções consagradas em directivas ou regulamentos, elas são também ilustradas pela remissão cada vez mais frequente nas disposições fiscais para normas de direito da UE. Isso acontece com muita frequência nos impostos indirectos, designadamente no Código dos Impostos Especiais de Consumo, mas também se verifica cada vez mais nos impostos directos<sup>192</sup>.

Por seu turno, no respeitante ao direito fiscal interestadual da UE ou direito de harmonização fiscal, é de assinalar que este pode apresentar diversos graus ou níveis de concretização (podendo falar-se, a este respeito, de coordenação, de aproximação de legislações, de harmonização *tout court* e de unificação ou uniformização), pode ser levada a cabo através de diversas vias ou formas (refere-se, nesta sede, de um lado, a harmonização jurídica, levada a cabo através de instrumentos jurídicos, a qual pode ainda ser positiva ou legislativa e negativa ou jurisprudencial, e, de outro, a harmonização política, efectuada através de instrumentos ou mecanismos políticos como os códigos de conduta) e se verifica não apenas relativamente à tributação do consumo, onde naturalmente atingiu o seu nível mais elevado, mas também no respeitante à tributação directa<sup>193</sup>.

Especial importância tem, no sector do direito fiscal de harmonização da UE, a disciplina dirigida a evitar a dupla tributação e a evasão fiscal decorrentes de situações fiscais eurolurilocalizadas, isto é, de situações fiscais com conexão relevante, à face do direito internacional público, com diversos Estados membros da União Europeia. Aliás, foi a eliminação da dupla tributação o objectivo da mencionada convenção respeitante à correcção dos lucros entre empresas associadas, uma preocupação que continua presente nas propostas da Comissão relativas à tributação das empresas na União Europeia.

---

<sup>191</sup> Ver análise, mais pormenorizada, no ponto 1.10.7.1.

<sup>192</sup> e.g. CIRC, artigo 14º, nºs 3 e 4, artigo 46º, nº 5, artigo 67º, nºs 6 e 7, artigo 68º, nº 2, artigo 72º, nºs 1, 2 e 3.

<sup>193</sup> Pinheiro, Gabriela (1998), *A Fiscalidade Directa na União Europeia*, Universidade Católica Editora, Porto.

Trata-se de um sector do direito fiscal de harmonização da UE, que, pese embora a ostensiva complexidade e equivocidade da expressão, se pode designar, na perspectiva de Casalta Nabais, por direito comunitário fiscal internacional. Na verdade, as situações fiscais europlurilocalizadas tendem assim a ser objecto de uma disciplina supranacional, em vez da sua tradicional disciplina internacional<sup>194</sup>.

#### 1.10.7.1. O Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias<sup>195</sup>

Para construir a Europa, os Estados (actualmente 27) celebraram entre si tratados que instituíram as Comunidades Europeias e, mais tarde, uma União Europeia, dotadas de instituições que adoptam normas jurídicas em determinados domínios.

O Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias constitui a instituição jurisdicional comunitária. É composto por três órgãos: o Tribunal de Justiça, o Tribunal de Primeira Instância e o Tribunal da Função Pública. A missão essencial da instituição consiste em apreciar a legalidade dos actos comunitários e assegurar a interpretação e aplicação uniformes do direito da UE (comunitário).

O Tribunal de Justiça foi criando ao longo dos anos, através da sua jurisprudência, a obrigação de as administrações e os juízes nacionais aplicarem plenamente o direito da UE no interior das respectivas esferas de competência e de protegerem os direitos conferidos por este aos cidadãos (aplicação directa do direito da UE), deixando de aplicar qualquer disposição contrária do direito nacional, seja ela anterior ou posterior à disposição comunitária (primado do direito da UE sobre o direito nacional).

O Tribunal de Justiça reconheceu igualmente o princípio da responsabilidade dos Estados-Membros pela violação do direito da UE, que constitui, por um lado, um elemento que reforça decisivamente a protecção dos direitos conferidos aos particulares pelas disposições comunitárias e, por outro, um factor susceptível de contribuir para uma execução mais diligente das

<sup>194</sup> Cartou, Louis (1986), *Droit Fiscal International et Européen* 2<sup>ème</sup> ed., Précis Dalloz, Paris; Communier, Jean-Michel (2001), *Droit Fiscal Communautaire*, Bruylant, Bruxelles.

<sup>195</sup> <http://www.curia.europa.eu/pt/instit/presentationfr/cje.htm>.

disposições comunitárias pelos Estados-Membros. As infracções em que estes últimos incorrem são, assim, susceptíveis de dar origem a obrigações de ressarcimento que podem, em certos casos, ter graves repercussões nas suas finanças públicas. Além disso, qualquer incumprimento do direito da UE por parte de um Estado-Membro pode ser submetido à apreciação do Tribunal de Justiça e, em caso de não execução de um acórdão que declare a existência do incumprimento, o Tribunal pode condená-lo no pagamento de uma sanção pecuniária compulsória e/ou de montante fixo.

O Tribunal de Justiça actua igualmente em colaboração com o juiz nacional, juiz de direito comum do direito comunitário. Qualquer juiz nacional, chamado a conhecer de um litígio em que esteja em causa o direito da UE, pode, e por vezes deve, submeter questões prejudiciais ao Tribunal de Justiça. O Tribunal deve então dar a sua interpretação de uma disposição de direito da UE ou fiscalizar a respectiva legalidade.

A evolução da sua jurisprudência ilustra a contribuição do Tribunal de Justiça para a criação de um espaço jurídico que diz respeito aos cidadãos, protegendo os direitos que a legislação comunitária lhes confere em diferentes aspectos da sua vida quotidiana.

- Princípios fundamentais estabelecidos pela jurisprudência

Em jurisprudência iniciada pelo acórdão *Van Gend & Loos* em 1963, o Tribunal de Justiça introduziu o princípio do efeito directo do direito comunitário nos Estados-Membros, que permite aos cidadãos europeus invocar directamente disposições comunitárias perante os órgãos jurisdicionais nacionais.

Em 1964, o acórdão *Costa* estabeleceu o primado do direito comunitário sobre a legislação interna.

Em 1991, no acórdão *Francovich e o.*, o Tribunal de Justiça desenvolveu outro conceito fundamental, o da responsabilidade de um Estado-Membro em relação aos particulares pelos danos causados a estes devido a uma violação do direito comunitário cometida por esse Estado.



Entre os milhares de acórdãos proferidos pelo Tribunal de Justiça, a maior parte, designadamente os proferidos a título prejudicial, têm manifestamente consequências importantes na vida quotidiana dos cidadãos europeus. A título de exemplo, citam-se alguns nos domínios mais importantes do direito comunitário.

- Livre circulação de mercadorias:

Acórdão *Cassis de Dijon*, proferido em 1979, e acórdão *Decker*, de 1998, sobre o princípio da livre circulação de mercadorias.

- Livre circulação de pessoas:

No acórdão *Kraus* (1993), o Tribunal de Justiça declarou que a situação de um nacional comunitário, titular de um diploma universitário de pós-graduação obtido noutro Estado-Membro e que facilita o acesso a uma profissão ou o exercício de uma actividade económica, é regulada pelo direito comunitário, mesmo no que diz respeito às suas relações com o Estado-Membro de que é nacional.

Entre os acórdãos proferidos neste domínio, um dos mais conhecidos é o acórdão *Bosman* (1995), no qual o Tribunal de Justiça se pronunciou, a pedido de um órgão jurisdicional belga, sobre a compatibilidade de disposições adoptadas por federações de futebol com a livre circulação de trabalhadores. Declarou que o desporto praticado a nível profissional é uma actividade económica cujo exercício não pode ser entravado através de disposições que regulam a transferência de jogadores ou que limitam o número de jogadores nacionais de outros Estados-Membros. Acórdãos posteriores tornaram esta última consideração extensiva à situação de desportistas profissionais originários de países terceiros que assinaram com as Comunidades Europeias um acordo de associação (acórdão *Deutscher Handballbund*, 2003) ou de parceria (acórdão *Simutenkov*, 2005).

- Livre prestação de serviços:

O acórdão *Cowan*, de 1989, sobre a livre prestação de serviços: o Tribunal de Justiça declarou que, enquanto turista, a referida pessoa beneficiava de serviços fora do seu país, sendo-lhe aplicável o princípio da não discriminação em razão da nacionalidade consagrado no direito comunitário.

De referir também, neste âmbito, o acórdão *Kohll*, de 1998.

- Igualdade de tratamento e direitos sociais:

O Tribunal de Justiça declarou, em 1976, que a disposição do Tratado que impunha o princípio da igualdade de remunerações entre trabalhadores femininos e masculinos pelo mesmo trabalho tinha efeito directo (acórdão *Defrenne*).

Ao interpretar as disposições comunitárias relativas à igualdade de tratamento entre homens e mulheres, o Tribunal de Justiça contribuiu para a protecção das mulheres contra o despedimento ligado à maternidade (acórdão *Brown* 1998).

O Tribunal de Justiça concluiu (acórdão *BECTU*, 2001) que o direito a férias anuais pagas é um direito social directamente conferido a todos os trabalhadores pelo direito comunitário e que nenhum trabalhador pode ser privado desse direito.

- Direitos fundamentais:

Ao decidir que o respeito dos direitos fundamentais é parte integrante dos princípios gerais de direito cujo respeito lhe incumbe garantir, o Tribunal de Justiça contribuiu de forma considerável para o aumento dos níveis de protecção desses direitos. A este respeito, inspira-se nas tradições constitucionais comuns aos Estados-Membros e nos instrumentos internacionais sobre a protecção dos direitos do Homem, designadamente na Convenção Europeia dos Direitos do Homem, nos quais os Estados-Membros cooperaram ou aos quais aderiram.

O Tribunal de Justiça declarou que a exclusão de qualquer poder de fiscalização por parte das autoridades judiciais sobre um certificado de uma autoridade nacional se opõe ao princípio do recurso jurisdicional efectivo reconhecido a qualquer pessoa que se considere lesada por uma discriminação em razão do sexo (acórdão *Johnston*, 1986).

- Cidadania europeia:

O Tribunal de Justiça confirmou que a cidadania europeia, que, segundo o Tratado, é um direito de qualquer pessoa que tenha a nacionalidade de um Estado-Membro, implica o direito de residir no território de outro

Estado-Membro (acórdão *Zhu e Chen*, 2004). No mesmo acórdão, o Tribunal de Justiça esclareceu que, mesmo no caso de a aquisição da nacionalidade de um Estado-Membro ter por objectivo obter um direito de residência ao abrigo do direito comunitário a favor de um nacional de um Estado terceiro, um Estado-Membro não pode restringir os efeitos da atribuição da nacionalidade de outro Estado-Membro.

- Regime linguístico

Nas acções e recursos, a língua utilizada na petição (que pode ser uma das 23 línguas oficiais da União Europeia) passa a ser a língua do processo, ou seja, a língua em que decorrerá a respectiva tramitação. Nos reenvios prejudiciais, a língua do processo é a língua do órgão jurisdicional nacional que submete a questão ao Tribunal de Justiça. A discussão em audiência é objecto de interpretação simultânea, consoante as necessidades, em diferentes línguas oficiais da União Europeia. Os juízes deliberam, sem intérpretes, numa língua comum que, tradicionalmente, é o francês.

#### 1.11. O Direito Fiscal e outras Ciências

O direito fiscal é uma disciplina jurídica, isto é, tem por objecto as normas jurídicas que regulam os impostos e é uma disciplina jurídica relativamente especializada. Mas, como é facilmente observável, o direito fiscal não esgota os saberes que têm por objecto os impostos. Com efeito, constituindo os impostos “uma” das realidades mais omnipresentes e marcantes na vida quotidiana dos cidadãos da sociedade contemporânea, é mais que natural que outras ciências os tenham por objecto. E assim acontece, constituindo os impostos também objecto de outras ciências, quer de ciências com um objecto amplo como o da ciência das finanças públicas, quer de ciências que têm nos impostos o seu exclusivo objecto como são, entre outras, a fiscalidade, a ciência fiscal, a ciência e técnica fiscal, a política fiscal, a sociologia fiscal, a psicologia fiscal, etc.

A ciência das finanças públicas estuda os impostos do ponto de vista económico-financeiro e no quadro amplo das receitas e despesas do Estado e

demais entes públicos.

A fiscalidade constitui uma abordagem inter ou multidisciplinar do imposto, tratando este nos seus múltiplos aspectos – jurídicos, económicos, técnicos, institucionais, políticos, sociológicos e contabilísticos.

A ciência fiscal concretiza-se na abordagem múltipla do fenómeno fiscal, a qual, embora também verse os aspectos jurídicos, dá especial ênfase aos aspectos económicos, técnicos, institucionais, políticos, sociológicos e psicológicos dos impostos. Podemos considerar como objecto da ciência fiscal a optimização de todo um pano de fundo do interesse público, assegurando um nível de receitas fiscais adequado à realização das tarefas que um concreto Estado se propõe prosseguir, sem prejuízo, de um lado, para a justiça social e, de outro, para o funcionamento do sistema económico de mercado.

Por sua vez, a política fiscal pode ser perspectivada quer em termos estáticos de análise do sistema fiscal existente, quer em termos dinâmicos de adopção do sistema fiscal mais adequado às finalidades que o mesmo se propõe.

Um dos segmentos mais importantes e visíveis da política fiscal é actualmente a chamada política fiscal externa, que visa adequar o sistema fiscal não só à internacionalização das empresas nacionais tratando favoravelmente os lucros gerados no estrangeiro e repatriados, mas também incentivar o investimento estrangeiro, beneficiando a exportação dos lucros gerados pelos estabelecimentos estáveis nacionais de sociedades estrangeiras. Trata-se, tanto num caso como no outro, fundamentalmente, de adoptar medidas (sobretudo internas, mas que também podem ser europeias ou internacionais) para eliminar ou atenuar a dupla tributação internacional que tais situações originam.

Finalmente, no respeitante à sociologia e psicologia fiscal, propõe-se estudar os comportamentos sociais e individuais dos actores fiscais: legislador fiscal e administração fiscal, de um lado, bem como contribuintes e demais titulares passivos da relação fiscal. Relativamente a estes últimos, procura-se analisar fenómenos como a carga e a pressão fiscais e as reacções às mesmas (como a resistência fiscal, a objecção de consciência fiscal, a greve

aos impostos, a desobediência civil fiscal, as revoltas fiscais, etc.), designadamente com o objectivo de tornar aquela menos onerosa (através da adopção de "impostos anestésiantes", ou através da diminuição da carga fiscal) e de prevenir e evitar as referidas reacções.

Todos estes saberes sobre impostos podem ser vistos, em certa medida, como ciências auxiliares do direito fiscal, já que os mesmos contribuem para uma melhor compreensão do sentido e alcance das normas jurídicas fiscais.

A ciência da contabilidade, embora não tenha por objecto os impostos, acaba por ser uma importante ciência auxiliar do direito fiscal, mais concretamente do direito fiscal das empresas.

Na verdade, sendo o lucro tributável das empresas constituído pela soma algébrica do resultado líquido do exercício (proveitos e ganhos menos custos e perdas) com as variações patrimoniais, positivas ou negativas, verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, facilmente se conclui pela importância do lucro contabilístico no apuramento do lucro tributável das empresas. Que o mesmo é dizer da importância da ciência da contabilidade para o direito fiscal da empresa.

Uma importância que opera, por assim dizer, de uma maneira indirecta, já que directamente ela é importante, isso sim, para o direito da contabilidade ou direito contabilístico<sup>196</sup>. Isto é, para a interpretação e aplicação das normas jurídicas que regem a contabilidade das empresas, que integram de um lado, o POC, as "directrizes contabilísticas", as "interpretações técnicas do POC" e as "directrizes contabilísticas" elaboradas pela Comissão de Normalização Contabilística (CNC). Pelo que a ciência da contabilidade constitui uma ciência auxiliar do direito contabilístico. Sendo as normas deste ramo do direito justamente convocadas pelo Direito Fiscal, mais precisamente pelo direito fiscal da empresa, forçoso é de concluir que a ciência da contabilidade acaba por ser um instrumento muitas vezes necessário para a interpretação e aplicação das normas do direito fiscal.

---

<sup>196</sup> Sanches, J. L. Saldanha (2000), Estudos de Direito Contabilístico e Fiscal, Coimbra Editora.

## Secção II – Enquadramento Constitucional e Fiscal

### 1. A Constituição da República Portuguesa e os Impostos

---

#### 1.1. Introdução

Tal como referimos na introdução da CRP – *Enquadramento normativo dos clubes desportivos* – apresentamos agora o segundo momento de análise dessa lei fundamental.

Indicamos, de seguida, os artigos analisados bem como a sua localização na CRP (substituindo, assim, a sua referência em nota de rodapé).

#### PARTE II – Organização económica

##### TÍTULO IV – Sistema financeiro e fiscal

Artigo 103º	.....	Sistema fiscal
Artigo 104º	.....	Impostos
Artigo 105º (1,2,4)	.....	Orçamento
Artigo 106º (e, g)	.....	Elaboração do orçamento

#### PARTE III – Organização do poder político

##### TÍTULO I – Princípios gerais

Artigo 112º	.....	Actos normativos
-------------	-------	------------------

##### TÍTULO III - Assembleia da República

###### CAPÍTULO II – Competência

Artigo 161º (c, e, n)	.....	Competência política e legislativa
Artigo 165º (1i)	.....	Reserva relativa de competência legislativa

##### TÍTULO VII – Regiões Autónomas

Artigo 227º (1i, j)	....	Poderes das regiões autónomas
---------------------	------	-------------------------------

##### TÍTULO VIII - Poder local

###### CAPÍTULO I - Princípios gerais

Artigo 238º	.....	Património e finanças locais
-------------	-------	------------------------------

## 1.2. Organização económica: O sistema financeiro e fiscal

O artigo 103º refere que o sistema fiscal<sup>197</sup> visa a satisfação das necessidades financeiras<sup>198</sup> do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza<sup>199</sup>.

Os impostos são criados por lei que determina a incidência, a taxa<sup>200</sup>, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes<sup>201</sup>.

Os cidadãos são apenas obrigados a pagar os impostos<sup>202</sup> que tenham sido criados nos termos da Constituição. Na Constituição assume, por outro lado, especial relevo a proibição da retroactividade fiscal<sup>203</sup>, princípio introduzido expressamente pela revisão constitucional de 1997, mas que vinha sendo reclamado pela doutrina com alguma insistência.

A multiplicidade de pontos de vista a partir dos quais é possível sustentar a irretroactividade fiscal justificará seguramente que a questão não seja abordada com frequência de modo expresso nos textos constitucionais da generalidade dos países, como ocorre, por exemplo em quase todos os Estados da União Europeia. Em Portugal, na ausência de disposição constitucional expressa, a generalidade da doutrina orientou-se, ainda assim, no sentido de considerar que era proibida a retroactividade, segundo diversos

---

<sup>197</sup> A matéria fiscal tem, desde há muito, um especial relevo nos textos constitucionais, pelo menos no que diz respeito à reserva de competência dos parlamentos e aos meios de defesa do contribuinte. Do conjunto de problemas que a Constituição fiscal em sentido formal levanta, retemos três questões fundamentais: o princípio da legalidade, o princípio da irretroactividade e o princípio da anualidade.

<sup>198</sup> Afigura-se, no entanto, que as normas da Constituição fiscal material, tal como se encontram hoje desenhadas, são totalmente conformes à ideia de ordenação económica, tão corrente nos nossos dias.

<sup>199</sup> É, ainda assim, especialmente de notar que a Constituição fiscal, material se mantém fiel àquilo que se pode considerar a raiz tradicional das Constituições fiscais de raiz musgraviana, privilegiando aspectos de justiça em relação aos de eficiência.

<sup>200</sup> Se não há dúvidas de que a taxa e a incidência (real e pessoal) do imposto constituem elementos essenciais do imposto, e como tal parece imperativa a sua sujeição ao princípio da legalidade, já se poderia, com mais razão, pôr em dúvida os motivos pelos quais os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes estão sujeitas a idêntica exigência.

<sup>201</sup> A justificação parece encontrar-se na circunstância de se poder afirmar que as garantias dos contribuintes, assim como os benefícios fiscais são essenciais para a caracterização do sistema fiscal, o qual deve ser objecto de apreciação global pelos representantes dos contribuintes. A exigência de aprovação dos benefícios fiscais por lei parece, do mesmo modo, corresponder ao objectivo de marcar a excepcionalidade dessas formas de apoio que, no entanto, não se pode dizer que seja especialmente efectiva no direito fiscal português.

<sup>202</sup> Um aspecto particularmente significativo é o do direito de resistência, consagrado em termos muito amplos, uma vez que implica não só a possibilidade de recusa do pagamento de impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição, mas ainda aqueles cuja liquidação e cobrança se não faça nos termos da lei.

<sup>203</sup> A discussão em torno da retroactividade fiscal é bem antiga na doutrina portuguesa, que pode dizer-se que, genericamente, sempre defendeu a necessidade de os impostos serem acompanhados de um princípio da proibição da retroactividade, embora encontrando diversas fundamentações para tal desiderato.

caminhos justificativos, que passaram pelo princípio da legalidade fiscal, até ao princípio da igualdade contributiva, ou da proibição de leis restritivas<sup>204</sup>.

É certo que a norma de protecção contra a retroactividade fiscal vem levantar o problema de saber quando é que se deve considerar uma norma retroactiva, na medida em que podem existir vários graus de retroactividade. Alberto Xavier<sup>205</sup>, por exemplo, distingue entre retroactividade máxima que seria aquela em que se procederia a uma revalorização do facto tributário inteiramente ocorrido à luz da norma anterior e com os efeitos já completamente esgotados; retroactividade intermédia quando o acto tributário ocorreu no âmbito da norma anterior, mas ainda está a produzir efeitos quando a nova norma entra em vigor e mínima quando se trata de um facto continuado ou sucessivo no tempo que começou à luz da norma antiga. A questão mais complexa é, porventura, a da retroactividade das normas que incidem, por exemplo sobre o rendimento e em que haja uma alteração a meio do ano.

As duas posições possíveis são a de aceitar a aplicação a partir daí, procedendo-se à divisão de rendimentos ou a de afirmar que a alteração só se aplicará no ano seguinte, como defendem<sup>206</sup> Diogo Leite de Campos/Mónica Leite de Campos (2003) e Bacelar Gouveia (2005), entre outros, porque há, de facto, uma integração na constituição financeira que leva a que se deva considerar que existe um princípio da anualidade que é, igualmente, aplicável aos impostos. A manutenção deste princípio da anualidade é o último ponto a reter em relação aos impostos e que representa, uma herança do classicismo financeiro que, como vimos, encontrou sempre espaço numa constituição financeira e fiscal que se reclama de outro tipo de valores.

O artigo 104<sup>o</sup><sup>207</sup> refere que a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real.

Um primeiro aspecto a reter é o de que a constituição fiscal aponta no

---

<sup>204</sup> O Acórdão nº 11/83 afirmou expressamente que "a constituição não garante a irretroactividade da lei fiscal de uma forma global e genérica, acontecendo, porém, que a retroactividade pode ser constitucionalmente ilegítima em certos casos, sobretudo naqueles em que a retroactividade se mostre manifestamente ofensiva das exigências de protecção do contribuinte, exigências que o estado de direito democrático postula".

<sup>205</sup> Xavier, Alberto (1974), *Manual do Direito Fiscal*, vol. I (reimpressão 1981), Lisboa.

<sup>206</sup> Citados por Jorge Miranda.

<sup>207</sup> O essencial da constituição fiscal material consta do artigo 104<sup>o</sup> que fixa objectivos aos diversos tipos de impostos.



sentido de que a tributação deve atingir quer o rendimento, quer o consumo, quer o património.

Não parece, no entanto, legítimo sustentar que a Constituição estabeleça preferências em relação a qualquer dessas modalidades de tributação, privilegiando um sistema fiscal assente na tributação do consumo, do rendimento ou do património.

Poderá, quando muito, admitir-se que a referência a uma repartição justa do rendimento como objectivo do sistema fiscal tem subjacente a ideia de que a tributação do rendimento deve desempenhar um papel de relevo no sistema, sem o que dificilmente poderia ser conseguido aquele objectivo.

Aquilo de que o legislador constituinte se não coibiu foi de marcar orientações quanto a cada um desses modelos de tributação. Assim, e no que respeita ao imposto sobre o rendimento, importa ter presente a distinção entre o rendimento das pessoas singulares e o das pessoas colectivas. No que respeita ao imposto sobre as pessoas colectivas, é especialmente de notar que o objectivo de tributação do rendimento real é assumido, logo na Constituição, de uma forma mitigada e a prática tem vindo a demonstrar a dificuldade em conseguir uma aplicação correcta em face da estrutura empresarial portuguesa, conduzindo a legislação por caminhos que praticamente afastam a tributação real.

A tributação do património deve contribuir para a igualdade dos cidadãos.

No que respeita à tributação do património, a revisão constitucional de 1997 veio alterar profundamente a matéria, acabando com a referência expressa ao imposto sobre sucessões e doações, para cobrir a eventualidade da supressão daquele tributo, que efectivamente viria a ocorrer. Actualmente, a Constituição apenas exige que a tributação do património contribua para a igualdade entre os cidadãos, o que parece determinar a inconstitucionalidade de reformas desse modelo de tributação que não abranjam a totalidade do património e que, designadamente, discriminem entre património mobiliário e imobiliário.

A tributação do consumo<sup>208</sup> visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social, devendo onerar os consumos de luxo.

O artigo 105º enuncia que o Orçamento do Estado<sup>209</sup> contém: a discriminação das receitas e despesas do Estado, incluindo as dos fundos e serviços autónomos<sup>210</sup>; o orçamento da Segurança Social<sup>211</sup>.

No nº 4, desse artigo, estabelece-se que o orçamento<sup>212</sup> prevê as receitas necessárias para cobrir as despesas, definindo a lei as regras da sua execução, as condições a que deverá obedecer o recurso ao crédito público<sup>213</sup> e os critérios que deverão presidir às alterações.

No que respeita ao equilíbrio orçamental substancial, ele foi objecto de tratamento pela Lei de Enquadramento do Orçamento do Estado, sendo, aliás, mais correcto falar em critérios de equilíbrio orçamental considerando a nova disciplina imposta pela Lei nº 91/2001, que consagra a regra de forma distinta, em relação a cada um dos três sub-orçamentos que integram o Orçamento do

---

<sup>208</sup> No que respeita à tributação do consumo, a actual redacção do nº 4 do artigo 104º parece em linha com as possibilidades abertas a nível comunitário com o modelo do IVA, tendo-se afastado de ideias mais ambiciosas que constavam da versão originária.

<sup>209</sup> A norma do artigo 105º aplica-se apenas ao Orçamento do Estado, uma vez que a Constituição garante expressamente a independência orçamental das regiões autónomas (artigo 227º, nº 1, alínea p)) e das autarquias locais (artigo 238º, nº 1), ainda que o Tribunal Constitucional, numa decisão altamente contestável, se tenha orientado no sentido de considerar que não só as normas constitucionais referentes ao orçamento do Estado, como até o seu desenvolvimento pela lei de enquadramento do orçamento do Estado se aplicariam aos orçamentos regionais (Acórdão nº 206/87).

<sup>210</sup> De qualquer forma, o sentido de progressiva integração de todos os fenómenos financeiros públicos foi sensivelmente acentuado pela nova lei de enquadramento orçamental — Lei nº 91/2000, de 20 de Agosto — que, contrariamente ao que sucedia com a anterior legislação, se não limitou a regular o orçamento do Estado, antes definindo princípios comuns para todos os orçamentos públicos. Esse movimento de integração dos diferentes subsectores financeiros públicos seria, depois, acelerado pela Lei de Estabilidade Orçamental, pela Lei Orgânica nº 2/2002, de 28 de Agosto.

<sup>211</sup> No que respeita ao reforço dos poderes da Assembleia da República não se poderá, também, esquecer a significativa inclusão da segurança social no Orçamento do Estado, em consonância com a opção por um sistema de segurança social público e em que o Estado tem um papel decisivo. Ainda que se não registe de um ponto de vista formal uma integração plena, uma vez que o orçamento da segurança social, ainda que integrado no orçamento do Estado, conserva autonomia e os decretos-lei que procedem aos desenvolvimentos orçamentais são, também eles, distintos.

<sup>212</sup> A Constituição Portuguesa, em aberto contraste com as vinculações comunitárias que o Estado português aceitou é bastante flexível em matéria de dívida pública, por oposição à regulação pormenorizada que constava da Constituição de 1933. De facto, o artigo 105º, nº 4, apenas contém uma exigência de equilíbrio formal, ou seja, de que as receitas incluídas no Orçamento cubram as despesas, sem qualquer limite quanto à utilização de receitas provenientes de empréstimo, remetendo, no entanto, para a lei ordinária as condições a que deve obedecer o recurso ao crédito público.

<sup>213</sup> Por seu turno, o artigo 161º, alínea h) apenas estabelece regras formais relativas à competência da Assembleia da República para autorizar as operações de crédito, definindo as respectivas condições gerais, conceito que hoje em dia se encontra extremamente reduzido por força da própria Lei nº 7/98, de 3 de Fevereiro.

Estado: orçamentos dos serviços integrados (artigo 20º); orçamentos dos serviços e fundos autónomos (artigo 22º) e orçamento da segurança social (artigo 25º)<sup>214</sup>.

O artigo 106º refere, no nº 3, que a proposta de orçamento é acompanhada de relatórios sobre:

- alínea e), a transferência de verbas para as regiões autónomas e as autarquias locais;
- alínea g), os benefícios fiscais e a estimativa da receita cessante.

A exigência de apresentação de um conjunto de relatórios destinados a auxiliar a decisão financeira parlamentar, deve ser completada com a fixação pela Lei de Enquadramento Orçamental de um conteúdo obrigatório dado que o artigo 34º, nº 1, prova que a proposta deve ter "uma estrutura e um conteúdo formal idênticos aos da Lei do Orçamento". Com recurso a experiências estrangeiras, não deixará de se acentuar a importância de criação de quadros técnicos para apoio aos trabalhos parlamentares, permitindo uma decisão orçamental mais informada. A transmissão de todos esses elementos ao Parlamento destina-se a habilitar os deputados com o conjunto de informação que permite a apreciação da proposta, informação que pode ainda ser completada com os poderes, que lhes são atribuídos pelos nºs 7 e 8 do artigo 36º, de durante a discussão poderem realizar quaisquer audições e convocar quaisquer entidades, mesmo que não submetidas ao Governo, para o esclarecimento de matérias controvertidas.

### 1.3. A organização do poder político

#### 1.3.1. Princípios gerais

Dos actos normativos<sup>215</sup> previstos no artigo 112º salientamos que:

---

<sup>214</sup> De realçar que a Lei nº 91/2001 não se limitou a eliminar tal dúvida, formulando uma exigência de equilíbrio em relação a todos os subsectores e estabelecendo, para cada um deles, um critério substancial de equilíbrio.

<sup>215</sup> A epígrafe "actos normativos" é imprecisa, porque ficam fora do artigo todos os demais actos normativos, sejam de direito interno ou de Direito internacional, sejam de Direito público ou de Direito privado, tenham eficácia externa ou preferentemente eficácia interna.

- São considerados actos legislativos as leis, os decretos-lei e os decretos legislativos regionais;
- As leis e os decretos-lei têm igual valor, sem prejuízo da subordinação às correspondentes leis dos decretos-lei publicados no uso de autorização legislativa e dos que desenvolvam as bases gerais<sup>216</sup> dos regimes jurídicos;
- Os decretos legislativos regionais têm âmbito regional e versam sobre materiais enunciadas no estatuto político-administrativo da respectiva região autónoma<sup>217</sup> que não estejam reservadas aos órgãos de soberania, sem prejuízo do disposto nas alíneas b) e c) do nº 1 do artigo 227º;
- Nenhuma lei pode criar outras categorias de actos legislativos ou conferir a actos de outra natureza o poder de, com eficácia externa, interpretar, integrar, modificar, suspender ou revogar qualquer dos seus preceitos<sup>218</sup>;
- Os regulamentos devem indicar expressamente as leis que visam regulamentar ou que definem a competência subjectiva e objectiva para a sua emissão<sup>219</sup>;
- A transposição de actos jurídicos da União Europeia para a ordem

---

<sup>216</sup> A Constituição não precisa o que sejam "bases gerais" deixando, portanto, ao Parlamento uma margem de discricionariedade na delimitação da sua própria competência legislativa reservada quando esta não vai além delas. Parece seguro, conforme jurisprudência do Tribunal Constitucional, que aí se há-de incluir aquilo que, em cada acto, constitua as *opções político-legislativas fundamentais*. O preceito do nº 2 abrange quer leis sobre matérias de reserva absoluta ou relativa de competência parlamentar quer leis sobre matérias de competência concorrential com o Governo. Uma razão lógica e de economia do ordenamento não consente outro resultado. Se são publicadas leis de bases e se, de seguida, são emitidos decretos-leis de desenvolvimento, não pode o Governo, a esse título, *a título ou com função de desenvolvimento*, pôr em causa o disposto em tais leis. E, não por acaso, o artigo 198º, nº 3, determina que os mesmos decretos-leis devem invocar expressamente as leis ao abrigo das quais são aprovados.

<sup>217</sup> Até 2004, a Constituição recortava a autonomia legislativa de cada uma das regiões autónomas, positivamente, a partir do seu interesse específico — entendido este *ope legis* (por esta ou aquela matéria constar da lista presente na Constituição ou no estatuto) ou em concreto (fora dessa hipótese). Doravante, depois da última revisão constitucional, o critério decisivo vem a ser o âmbito geográfico (o que só não é redundante, por assim se vincar a estrita territorialidade do Direito dimanado dos órgãos de governo próprio regionais). Eis o que dispõe o nº 4 do artigo 112º, completado pelo artigo 227º.

<sup>218</sup> Aparentemente aproximáveis das leis de bases vêm a ser as leis sobre matérias cujo regime geral pertence, seja em reserva absoluta, seja em reserva relativa, à Assembleia da República (artigos 164º, alínea *r*), e 165º, nº 1, alíneas *d*), *f*) e *h*)). A diferença consiste em que uma lei de regime geral — embora admita especialidades — contém, *deve conter*, logo, o tratamento de *toda a matéria* em causa, ao passo que uma lei de bases se circunscreve a grandes orientações ou directrizes normativas e a completude legislativa só se obtém pelo decreto-lei ou decreto legislativo regional de desenvolvimento. Regime geral e regime especial, embora firmados nos mesmos princípios, podem coexistir; lei de bases e acto legislativo de desenvolvimento constituem um só corpo.

<sup>219</sup> O nº 7 enfatiza a prioridade (ou, doutro prisma, a acessoriedade) da lei, ao mandar que os regulamentos de execução indiquem *expressamente* a lei que visam regulamentar e os regulamentos independentes a lei habilitante de competência. Não há tipicidade constitucional de formas e competências regulamentárias. Ambas são apenas as que a lei estabelecer, no respeito das normas constitucionais pertinentes [artigos 199º, alínea *d*), 227º, n.º 1, alínea *d*), 232º, nº 1, 233º e 241º].

jurídica interna assume a forma de lei, decreto-lei ou, nos termos do disposto no nº4, decreto legislativo regional.

### 1.3.2. Competência da Assembleia da República

Das competências<sup>220</sup> da Assembleia da República, previstas no artigo 161º, destacamos: Fazer leis sobre todas as matérias, salvo as reservadas pela Constituição ao Governo.

Conferir às Assembleias Legislativas<sup>221</sup> das regiões autónomas as autorizações previstas na alínea b) do nº 1 do artigo 227º da Constituição.

Pronunciar-se, nos termos da lei, sobre as matérias pendentes de decisão em órgãos no âmbito da União Europeia<sup>222</sup> que incidam na esfera da sua competência legislativa reservada<sup>223</sup>.

---

<sup>220</sup> É este o artigo básico sobre competência da Assembleia República, nele se conglobando (como a epígrafe sugere) poderes uns mais próximos da chamada função política ou governativa, outros reconduzíveis à função legislativa. Aos primeiros correspondem as alíneas *i)*, *j)* e *n)* - completados pelos artigos 162º e 163º; aos segundos as alíneas *a)*, *b)*, *c)*, *d)*, *e)*, *f)* e *g)* - com desenvolvimentos da alínea *c)* logo nos artigos 164º e 165º; de carácter híbrido afiguram-se os poderes constantes das alíneas *e)*, *l)* e *m)*.

<sup>221</sup> Por imperativo da autonomia dos Açores e da Madeira nessas mesmas matérias não reservadas ao Parlamento são as Assembleias Legislativas regionais os órgãos competentes para legislar, quando elas tenham âmbito regional [artigos 112º, nº 4, e 227º, nº 1, alínea *c)*]. São tais Assembleias, e não a Assembleia da República: esta pode legislar sobre elas para todo ou para uma parte do território; não pode aí legislar só para uma região autónoma.

<sup>222</sup> *Pronúncia sobre actos da União Europeia* — Já aquando da revisão constitucional de 1992 havia sido preconizada a participação da Assembleia da República nos procedimentos conducentes à prática de actos dos órgãos das Comunidades ou da União Europeia (as duas expressões não são sinónimas, por a União ser o conjunto das Comunidades e das políticas externa e de segurança comum e de justiça e assuntos internos, e não, até agora, uma entidade *a se*). Indo ao encontro desse desiderato, a revisão de 1997 acrescentaria uma nova alínea *n)*. Mas só muito mitigadamente, pelo que pode supor-se que a perda de poder efectivo de legislar da Assembleia da República não vai ser contrabalançada por este preceito. Trata-se de algo de diferente e mais rico do que o acompanhamento e a apreciação do artigo 163º, alínea *f)*; e matérias reservadas compreendem, tal como na alínea *i)*, as de reserva absoluta e de reserva relativa. Todavia: a intervenção do Parlamento fica dependente de lei - ainda não decretada oito anos volvidos (o que traduz um infeliz desinteresse dos Deputados); a pronúncia não possui força vinculativa, porque tal iria colidir com as competências constitucionais do Governo; e, por conseguinte, este apenas fica adstrito a enviar à Assembleia os projectos de actos comunitários, e não a tomar posição em conformidade com o parecer que ela emita.

<sup>223</sup> Com a revisão constitucional de 1997 procurou-se reforçar a competência internacional da Assembleia da República: conferindo à Assembleia o poder de se pronunciar, nos sobre as matérias pendentes de decisão em órgãos no âmbito da União Europeia que incidam na esfera da sua competência reservada (artigo 161º, alínea *n)*); incluindo na reserva absoluta de competência legislativa o regime de designação dos membros dos órgãos da União Europeia, com excepção da Comissão [artigo 164º, alínea *p)*]; dando-lhe o poder de acompanhar, nos termos da lei, o envolvimento de contingentes militares portugueses no estrangeiro [artigo 163º, alínea *j)*]. Seria chocante que, em tal contexto, pudesse perfilhar-se um entendimento redutor da competência do Parlamento para aprovar convenções internacionais. Nem se trata só de uma questão pertinente às relações entre Assembleia da República e Governo. Há que atender, de igual modo, à posição constitucional do Presidente da República, por causa da ratificação. Assim como ressalta com nitidez a interdependência dos regimes de ratificação e de fiscalização preventiva de tratados [artigos 135º, alínea *b)*, e 279º, nº 4, já citado].

Numa explanação destes conceitos (conteúdos) podemos constatar que a Assembleia da República pode legislar sobre quaisquer matérias, salvo as reservadas ao Governo e que são as relativas à organização e ao funcionamento deste (artigo 198º nº 2). A especificação ou autonomização desempenha uma dupla função além da reserva parlamentar: delimita tanto negativa quanto positivamente a competência do Governo e das Assembleias Legislativas regionais; delimita também, em razão do território, negativamente a própria competência Assembleia da República. Este primado - e a própria reserva de lei - sofre grave diminuição, por força da integração europeia, com a constante dilatação das matérias de Direito comunitário - desde o Acto Único Europeu de 1986 aos sucessivos tratados da União Europeia, de Maastricht, Amesterdão, Nice, Roma e Lisboa.

Por um lado, as normas criadas pelos órgãos das Comunidades Europeias vigoram directamente na ordem interna (artigo 8º, nº 4), como se sabe, sem que haja - nem poderia haver - nenhum acto de aprovação paralelo aos actos de aprovação de tratados pela Assembleia. E, por outro lado, é o Governo que, por si ou por meio das pessoas que designa [até porque continua sem efectividade a alínea p) do artigo 164º] que se torna presente nos órgãos comunitários. Logo, a única maneira de compensar a quebra de competência legislativa parlamentar consiste em atribuir à Assembleia - à semelhança de outros países - um poder de participação no próprio procedimento comunitário, e a isso alude, embora insuficientemente, a alínea n).

De acordo com o artigo 165º, nº 1, é da exclusiva competência da Assembleia da República legislar sobre, entre outras, as seguintes matérias<sup>224</sup>, salvo autorização ao Governo:

- Direitos, liberdades e garantias;
- Regime geral de requisição e da expropriação por utilidade pública;

---

<sup>224</sup> Também o âmbito e o significado da quase totalidade das diversas alíneas deste artigo se encontram através das correspondentes normas de fundo, das quais destacamos: quanto aos direitos, liberdades e garantias, artigos 15º, 18º e segs. e 24º a 57º; quanto ao regime geral da requisição e da expropriação por utilidade pública, artigo 62º, nº 2; quanto às bases do sistema de segurança social e do serviço nacional de saúde, artigos 63º e 64º; quanto à criação de impostos, ao sistema fiscal e ao regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas, artigos 103º e 104º.

- Criação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas.

No âmbito dos direitos, liberdades e garantias acima referidos, importa precisar o seguinte: a reserva abrange as matérias versadas nos títulos I e II da parte I, por referência a todos os seus preceitos, independentemente da análise estrutural das situações jurídicas aí contempladas, mesmo que, em rigor, algumas não possam ser qualificadas como direitos fundamentais, mas apenas como garantias institucionais; em contrapartida, não abrange direitos de natureza análoga situados fora daqueles títulos; a reserva abrange os direitos na sua integridade - e não somente as restrições que eles sofram - por não fazer sentido que respeitasse ao acessório ou ao excepcional (a restrição) e não à substância ou ao conteúdo essencial de cada direito; a reserva abrange todo o domínio legislativo de cada direito, liberdade e garantia, e não apenas as bases gerais dos regimes jurídicos; o Governo aí não pode fazer decretos-leis de desenvolvimento dos princípios ou bases gerais dos regimes jurídicos [artigo 198º, nº 1, alínea c)], apenas pode fazer decretos-leis no uso de autorizações legislativas (não se tratando de matérias do artigo 164º) e decretos regulamentares de execução. A respeito das infracções disciplinares observe-se que: o artigo 165º abrange não só as infracções disciplinares na função pública mas também as do trabalho, as escolares e as desportivas [não abrangendo, no entanto, a disciplina militar, pois esta recai no artigo 164º, alínea d)].

Pertencem ao regime geral da expropriação por utilidade pública alguns princípios: a expropriação há-de surgir sempre como *ultima ratio*: primeiro, deve tentar-se a aquisição dos bens pelo recurso a instrumentos jurídico-privados (cf. artigo 2º, nº 1). É essa uma exigência do princípio da proporcionalidade ou da proibição do excesso; à expropriação só deve ser atribuído carácter urgente quando a obra de interesse público a que ela se destina a justifique (cf. artigo 13º, nºs 1 e 2)<sup>225</sup>.

---

<sup>225</sup> A decisão que atribua carácter urgente à expropriação deve ser sempre fundamentada (cf. artigo 13º, nº 2), tem ela de constar sempre de acto administrativo - *recte*, do acto administrativo que declarar a utilidade pública da expropriação - e não, genericamente, de um diploma legislativo.



Também o princípio da separação de poderes aponta para a reserva de competência parlamentar no domínio dos impostos. A legalidade tributária mostra-se inseparável da legitimidade representativa, em três planos: a criação de qualquer imposto tem de fazer-se com determinação da sua taxa e da sua incidência, bem como dos respectivos benefícios fiscais e das garantias dos contribuintes; à lei cabe não apenas criar os impostos mas também definir os seus elementos essenciais, e não apenas fixar os princípios gerais a eles atinentes, mas também definir precisamente o conteúdo de todas as obrigações deles derivadas, sem margem de apreciação ou decisão dos órgãos e agentes administrativos; a tipificação dos impostos requer tipificação dos seus elementos essenciais, ou seja, a descrição completa dos pressupostos (em abstracto), de cuja verificação (em concreto) depende a relação jurídico-tributária. Estes postulados valem no respeitante aos impostos do Estado como aos impostos das regiões autónomas [artigo 227º, nº 1, alínea i)], das autarquias locais (artigo 238º, nº 4) e ainda no que se refere às contribuições financeiras em favor de outras entidades públicas (chamadas, por vezes, receitas parafiscais).

### 1.3.3. As Regiões Autónomas

Da leitura do artigo 227º, nº 1, podemos constatar que as regiões autónomas são pessoas colectivas territoriais e têm, entre outros, os seguintes poderes, a definir nos respectivos estatutos:

- Alínea i) – Exercer poder tributário próprio, nos termos da lei, bem como adaptar o sistema fiscal nacional às especificidades regionais, nos termos de lei-quadro da Assembleia da República<sup>226</sup>;

---

<sup>226</sup> O legislador constitucional, ao estabelecer os princípios constantes dos artigos 229º, alínea f), e 235º, teve basicamente presente um quadro de normalidade financeira e, conseqüentemente, tão-só os impostos ordinários correntes, razão pela qual devem poder haver-se por excluídos daquele quadro os impostos extraordinários e não permanentes ditados por razões de manifesta excepcionalidade. (Acórdão 66/84, Boletim do Ministério da Justiça, 351-147). O «poder tributário próprio» a que se refere o artigo 229º, alínea f), da Constituição, reporta-se unicamente à eventualidade de criar impostos regionais, não abrangendo a possibilidade de introduzir alterações ou fazer adaptações aos impostos gerais, nos seus elementos essenciais. (Acórdão 91/84, Boletim do Ministério da Justiça, 354-269).



- Alínea j) – Dispor, nos termos dos estatutos e da lei de finanças das regiões autónomas, das receitas fiscais nelas cobradas ou geradas, bem como de uma participação nas receitas tributárias do Estado, estabelecida de acordo com um princípio que assegure a efectiva solidariedade nacional, e de outras receitas que lhes sejam atribuídas e afectá-las às suas despesas<sup>227</sup>.

O carácter unitário do Estado e os laços de solidariedade que devem unir todos os portugueses exigem que a legislação sobre matérias com relevo imediato para a generalidade dos cidadãos seja produzida pelos órgãos de soberania (Assembleia da República ou Governo), devendo ser estes a introduzir as especialidades ou derrogações que se mostrem necessárias, designadamente por, no caso, concorrerem interesses insularmente localizados: para isso servirá, então, o poder de iniciativa legislativa de que as regiões autónomas dispõem [artigo 229º, alínea c), da Constituição].

#### 1.3.4. Poder local: Princípios gerais

De acordo com o artigo 238º as autarquias locais têm património e finanças próprios<sup>228</sup> (nº 1). O regime das finanças locais será estabelecido por lei e visará a justa repartição dos recursos públicos pelo Estado e pelas autarquias e a necessária correcção de desigualdades entre autarquias do mesmo grau<sup>229</sup> (nº 2).

A justa repartição dos recursos públicos pelo Estado e pelas autarquias é alcançada pela atribuição de transferências de fundos do Orçamento do Estado para as autarquias, através do Fundo de Equilíbrio Financeiro, e,

---

<sup>227</sup> Mesmo que se entenda que a Constituição prescreve que as regiões autónomas devem dispor de todas e quaisquer receitas fiscais nelas cobradas, há-de interpretar-se, de acordo com a Constituição, as normas que prescrevem que o produto do imposto em causa deverá reverter integralmente para o Estado no sentido de que o conceito de Estado engloba, aí, as regiões autónomas. (Acórdão 141/85, Boletim do Ministério da Justiça, 360 (S)-567).

<sup>228</sup> A exigência constitucional de que as autarquias locais tenham património e finanças próprias traduz a garantia da autonomia financeira desses entes territoriais, pressuposto dos próprios poder e autonomia locais.

<sup>229</sup> O direito de participação dos municípios nas receitas provenientes dos impostos directos não é desrespeitado quando, garantido que uma parte determinada da totalidade das receitas provenientes de todos ou determinados impostos directos caiba aos municípios, se mande reverter integralmente para o Estado o produto do imposto extraordinário sobre lucros. (Acórdão 141/85, Boletim do Ministério da Justiça, 360 (S)-567).

embora a Constituição não diga como este é calculado, ele não pode ser reduzido a um montante tal que impeça aquela justa repartição dos recursos públicos, no plano vertical, isto é, que comprometa o núcleo essencial da autonomia financeira local.

As receitas próprias das autarquias locais incluem obrigatoriamente as provenientes da gestão do seu património e as cobradas pela utilização dos seus serviços (nº 3).

A autonomia das autarquias locais implica que os órgãos autárquicos disponham de poderes de decisão para gerir o património e as finanças locais. A regra será, pois, a de que os órgãos autárquicos têm liberdade para dispor das receitas da autarquia, designadamente das que provierem da gestão do seu património ou forem cobradas pela utilização dos seus serviços, receitas estas que, de resto, fazem parte do conteúdo inderrogável das receitas autárquicas<sup>230</sup>.

As autarquias locais podem dispor de poderes tributários, nos casos e nos termos previstos na lei (nº 4).

Com base no reconhecimento pelo Estado a uma autarquia territorial<sup>231</sup> do direito a uma parte das receitas tributárias, a lei assume uma de três posições: a) ou impõe ao Estado-administrador<sup>232</sup> a entrega à autarquia do produto, integral ou parcial, de certos impostos cobrados; b) ou autoriza a autarquia a fixar adicionais às contribuições, que serão cobrados pelo Estado juntamente com estes e depois entregues à autarquia; c) ou permite à autarquia o lançamento, a liquidação e a

---

<sup>230</sup> Tal não exclui, porém, que o legislador possa afectar certas receitas autárquicas a determinadas das suas despesas; essa afectação de receitas é constitucionalmente admissível, respeitados que sejam certos limites, que decorrem da necessidade de deixar sempre intocado o núcleo essencial da autonomia e da inadmissibilidade de proceder à afectação de receitas, desnecessária ou injustificadamente, ou, ainda, em termos desproporcionados.

<sup>231</sup> Entende-se por *autarquia territorial*, ou local, a pessoa de Direito Público cujos fins e atribuições se acham limitados a uma circunscrição do território do Estado e à população que nela reside (Constituição, art. 237º, nº 2). Assim, à face do regime constitucional vigente, poderão considerar-se *autarquias territoriais* as *regiões autónomas* dos Açores e da Madeira, as *regiões administrativas*, a instituir (Constituição, art. 256º), os *municípios* e as *freguesias* (Constituição, art. 238º). Embora aquelas *regiões autónomas* se achem formalmente separadas das outras *autarquias*, pelo seu particular relevo político-administrativo.

<sup>232</sup> A susceptibilidade de figurar em obrigações tributárias como *sujeito activo*, isto é, a *personalidade tributária activa*, é nitidamente separável da *soberania fiscal*. Não apenas porque aquela qualidade de *sujeito activo* é atribuída a entidades diversas do Estado, não soberanas, mas também porque a personalidade do Estado se desdobra em dois planos: o do *Estado-soberano*, legislador, e o do *Estado-administrador*, sendo este que aparece em relações tributárias como *sujeito activo*.

cobrança de impostos autónomos, independentes dos impostos estaduais, embora legalmente estabelecidos.

A Lei nº 2/2007, de 15 de Janeiro, aprova a Lei das Finanças Locais, revogando a Lei nº 42/98, de 6 de Agosto. Sobre o conteúdo desta lei iremos, apenas, debruçar-nos nalguns artigos que consideramos mais pertinentes face ao nosso objectivo.

Assim começamos por destacar o artigo 10º que indica como constituindo receita dos municípios o produto da cobrança: dos impostos municipais a cuja receita têm direito, designadamente o imposto municipal sobre imóveis (IMI), o imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) e o imposto municipal sobre veículos (IMV), sem prejuízo do disposto na alínea a) do artigo 17º da presente lei<sup>233</sup>; de derramas lançadas nos termos do artigo<sup>234</sup> 14º; de taxas e preços resultantes da concessão de licenças e da prestação de serviços pelo município, de acordo com o disposto nos artigos<sup>235</sup> 15º e 16º; de encargos de mais-valias destinados por lei ao município. Constituem ainda, receitas dos municípios o produto: da participação nos recursos públicos determinada nos termos do disposto nos artigos<sup>236</sup> 19º e seguintes; de multas e coimas fixadas por lei, regulamento ou postura que caibam ao município; de heranças, legados, doações e outras liberalidades a favor do município; da alienação de bens próprios, móveis ou imóveis; de empréstimos, incluindo os resultantes da emissão de obrigações

---

<sup>233</sup> 50% do produto da receita do IMI sobre prédios rústicos (ver nova redacção dada pelo artigo 6º da Lei nº 22-A/2007, de 29 de Junho).

<sup>234</sup> Os municípios podem deliberar lançar anualmente uma derrama, até ao limite máximo de 1,5% sobre o lucro tributável sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC), que corresponda à proporção do rendimento gerado na sua área geográfica por sujeitos passivos residentes em território português que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e não residentes com estabelecimento estável nesse território (ver especificidades nos restantes números deste artigo).

<sup>235</sup> Artigo 15º - Os municípios podem criar taxas nos termos do regime geral das taxas das autarquias locais; a criação de taxas pelos municípios está subordinada aos princípios da equivalência jurídica, da justa repartição dos encargos públicos e da publicidade, incidindo sobre utilidades prestadas aos particulares, geradas pela actividade dos municípios ou resultantes da realização de investimentos municipais. Do artigo 16º salientamos o nº1- Os preços e demais instrumentos de remuneração a fixar pelos municípios relativos aos serviços prestados e aos bens fornecidos em gestão directa pelas unidades orgânicas municipais ou pelos serviços municipalizados não devem ser inferiores aos custos directa e indirectamente suportados com a prestação desses serviços e com o fornecimento desses bens.

<sup>236</sup> Artigo 19º - A repartição dos recursos públicos entre o Estado e os municípios, tendo em vista atingir os objectivos de equilíbrio financeiro horizontal e vertical, é obtida através de formas de participação (ver restante alíneas e números); Do artigo 20º salientamos que, os municípios têm direito, em cada ano, a uma participação variável até 5% no IRS dos sujeitos passivos com domicílio fiscal na respectiva circunscrição territorial, relativa aos rendimentos do ano imediatamente anterior, calculada sobre a respectiva colecta líquida das deduções previstas no nº 1 do art. 78º do CIRS.

municipais; e o rendimento de bens próprios, móveis ou imóveis, por eles administrados, dados em concessão ou cedidos para exploração; a participação nos lucros de sociedades e nos resultados de outras entidades em que o município tome parte, bem como, outras receitas estabelecidas por lei ou regulamento a favor dos municípios.

Sobre as Isenções e benefícios fiscais previstas no artigo 12º destacamos os números 1, 2 e 3 que referem respectivamente: O Estado, as Regiões Autónomas e qualquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados, compreendendo os institutos públicos, que não tenham carácter empresarial, bem como os municípios e freguesias e as suas associações estão isentos de pagamento de todos os impostos devidos nos termos da presente lei com excepção da isenção do IMI aos edifícios não afectos a actividades de interesse público; A assembleia municipal pode, por proposta da câmara municipal, através de deliberação fundamentada, conceder isenções totais ou parciais relativamente aos impostos e outros tributos próprios; Os benefícios fiscais referidos no número anterior não podem ser concedidos por mais de cinco anos, sendo possível a sua renovação por uma vez com igual limite temporal.

For fim aludimos o artigo 63º – Adaptação às Regiões Autónomas – assinalando que, a presente lei é directamente aplicável aos municípios e freguesias das Regiões Autónomas, com as seguintes adaptações: a transferência de competências para os municípios das Regiões Autónomas bem como o seu financiamento, designadamente mediante o ajustamento do montante e critérios de repartição do FSM, efectua-se nos termos a prever em decreto legislativo da respectiva assembleia legislativa; a aplicação às Regiões Autónomas do disposto na alínea c) do nº 1 do artigo 19º e no artigo 20º da presente lei efectua-se mediante decreto legislativo regional; tendo em conta as especificidades das Regiões Autónomas, as assembleias legislativas das Regiões Autónomas podem definir as formas de cooperação técnica e financeira entre as Regiões e as suas autarquias locais.

## 2. O imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas <sup>237</sup>

---

### 2.1. Base legal e princípios fundamentais do IRC

A Lei nº 106/88, de 17 de Setembro, autorizou o Governo a criar e a aprovar os diplomas disciplinares do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC). E fê-lo, nos termos da alínea a) e b) do nº 1 do artigo 201º da Constituição, definindo o objecto e o sentido da autorização legislativa. Assim, os princípios fundamentais do imposto contêm-se na respectiva lei de autorização. Na base desta, foi promulgado o DL nº 442-A/88, de 30 de Novembro, que aprovou o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC), o qual entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1989 e definiu o plano de incidência correspondente como “pressuposto do imposto” (artigo 1º). Tratando-se como se trata, de um imposto que recai sobre empresas, ele incide fundamentalmente, ou tendencialmente, sobre o rendimento real (nº 2 do artigo 107º da Constituição), embora através dele se tributem, com frequência, rendimentos presumidos reais e assentando, por vezes essas presunções, em critérios de normalidade (Lei nº 106/88, artigo 19º; CIRC, artigos 51º e seguintes).

O CIRC tem sido alterado por numerosos diplomas legais cujos preceitos se inserem no mesmo código. As modificações que de futuro se fizerem sobre a matéria contida no Código do IRC serão consideradas como fazendo parte dele e inseridas no lugar próprio, devendo essas modificações ser sempre efectuadas por meio de substituição dos artigos alterados, supressão dos artigos inúteis ou pelo aditamento dos que forem necessários (artigo 24º do DL nº 422-B/88). Face às variadíssimas alterações que lhe foram introduzidas, veio a ser revisto através do Decreto-Lei nº 198/2001, de 3 de Julho, tendo sido levada a cabo a renumeração dos seus artigos. No entanto, continuam a verificar-se alterações e novas redacções de diversos artigos.

---

<sup>237</sup> Gonçalves, M. Carvalho (2007), Legislação de Direito Fiscal, Coimbra Editora; Fiscal (13ª ed., 2004), Porto Editora.

## 2.2. Sujeito activo da relação de imposto

O Estado é o sujeito activo da relação jurídico-tributária de IRC. A circunstância das normas aplicáveis não referir outra entidade como credora, em matéria de impostos, leva-nos a concluir que a posição activa cabe ao Estado. A liquidação do imposto cabe aos serviços da DGCI, sendo a prestação respectiva entregue nos cofres do estado e competindo àqueles mesmos serviços promover, sendo caso disso, a cobrança coerciva (artigos 52º, 58º, 82º, 83º, 91º, 92º, 105º e 108º do CIRC).

## 2.3. O Código do IRC<sup>238</sup> obedece à seguinte estrutura:

CAPÍTULOS E SECÇÕES		ARTIGOS
Capítulo I	Incidência	1º a 8º
Capítulo II	Isenções	9º a 14º
Capítulo III	Determinação da matéria colectável	
Secção I		Disposições gerais
Secção II		Pessoas colectivas e outras entidades que exerçam, a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola
Secção III		Pessoas colectivas e outras entidades residentes que não exerçam, a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola
Secção IV		Entidades não residentes
Secção V		Determinação do lucro tributável por métodos indiciários
Secção VI		Disposições comuns e diversas
Capítulo IV	Taxas	80º e 81º
Capítulo V	Liquidação	82º a 95º
Capítulo VI	Pagamento	
Secção I		Entidades que exerçam, a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola
Secção II		Entidades que não exerçam, a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola
Secção III		Disposições comuns
Capítulo VII	Obrigações acessórias e fiscalização	
Secção I		Obrigações acessórias dos sujeitos passivos
Secção II		Outras obrigações acessórias de entidades públicas e privadas
Secção III		Fiscalização
Capítulo VIII	Garantias dos contribuintes	128º e 129º
Capítulo IX	Disposições finais	130º a 132º

<sup>238</sup> Renumeração destes artigos através do Decreto-Lei nº 198/2001, de 3 de Julho.

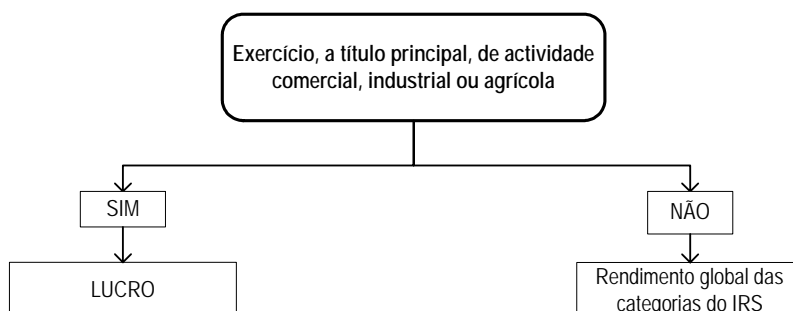
Considerando o objecto do nosso estudo, apenas analisaremos alguns artigos do CIRC optando, por vezes, em referenciar alguns segmentos dos mesmos.

## 2.4. Incidência

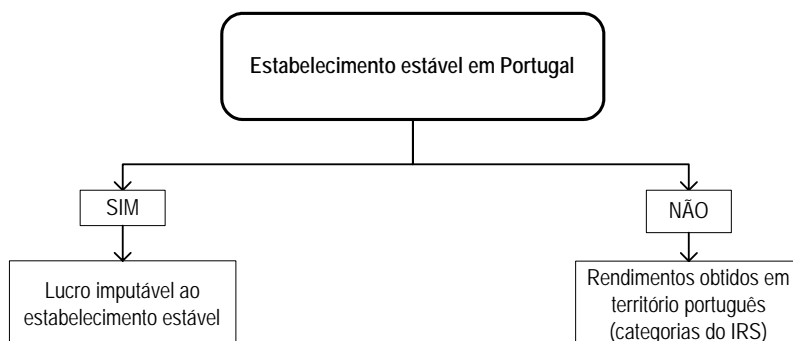
### 2.4.1. A incidência real

Do ponto de vista da incidência real, o IRC incide sobre os rendimentos obtidos, mesmo quando provenientes de actos ilícitos, no período da tributação, pelos respectivos sujeitos passivos (artigo 1º), havendo que distinguir entre as entidades residentes e as entidades não residentes (artigo 3º).

- Pessoas colectivas e outras entidades residentes:



- Pessoas colectivas e outras entidades não residentes:



Assim, relativamente às entidades residentes temos:

- se exercem, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola (considerando-se que é sempre esse o caso das

sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial, das cooperativas e das empresa públicas), a base do imposto é o lucro, definido como a diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, com as correcções estabelecidas na lei;

- se não exercem, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, a base do imposto é o rendimento global, correspondente à soma algébrica dos rendimentos das várias categorias consideradas para efeitos do IRS.

Por seu turno, relativamente às entidades não residentes, temos:

- se dispuserem em território português de estabelecimento estável, a base do imposto é o lucro imputável a esse estabelecimento estável;

- se não tiverem estabelecimento estável em território português, ou, tendo-o, esses rendimentos não sejam imputáveis ao mesmo, a base do imposto é constituída pelos rendimentos das diferentes categorias consideradas para efeitos do IRS.

Por seu lado, do ponto de vista da actividade exercida, é de lembrar que "são consideradas de natureza comercial, industrial ou agrícola todas as actividades que consistam na realização de operações económicas de carácter empresarial, incluindo as prestações de serviços" (nº 4 do artigo 3º do CIRC).

#### 2.4.2. A incidência pessoal

Segundo o artigo 2º do CIRC, constituem sujeitos passivos do IRC:

- as pessoas colectivas (sociedades comerciais, sociedades civis sob forma comercial, cooperativas, empresas públicas e demais pessoas colectivas de direito público ou privado) com sede ou direcção efectiva em território português (consideradas residentes);

- as entidades desprovidas de personalidade jurídica com sede ou direcção efectiva em território português (consideradas residentes), cujos rendimentos não sejam tributáveis em IRS ou em IRC directamente na titularidade das pessoas singulares ou colectivas, em que se incluem, designadamente as heranças jacentes, as sociedades



e associações sem personalidade jurídica, as pessoas colectivas em relação às quais seja declarada a invalidade e as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial anteriormente ao registo;

- as entidades com ou sem personalidade jurídica que não tenham a sede nem a direcção efectiva em território português (consideradas não residentes) e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a IRS.

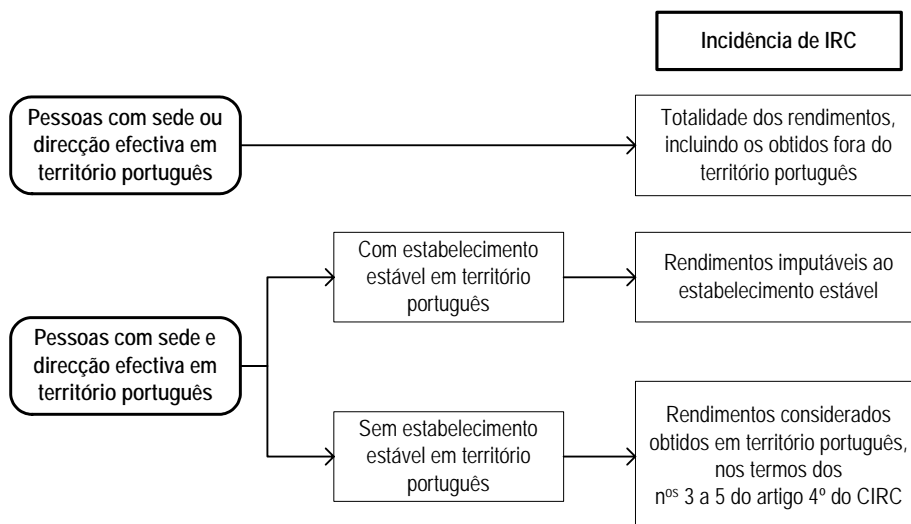
#### 2.4.3. A extensão da obrigação de imposto

A obrigação de imposto em IRC tem um âmbito muito diferente consoante se trate de entidades residentes ou de entidades não residentes.

Assim, enquanto as entidades residentes estão sujeitas a uma obrigação pessoal, pelo que pagam IRC pela totalidade dos seus rendimentos, quer sejam obtidos no território português, quer sejam obtidos no estrangeiro, obedecendo ao princípio do rendimento mundial (*world wide income principle*), as entidades não residentes, estão sujeitas a uma obrigação real, pelo que pagam IRC apenas relativamente aos rendimentos obtidos em território português, guiando-se pelo princípio da tributação territorial ou da fonte (*source principle*).

Consideram-se obtidos em território português os rendimentos imputáveis a estabelecimento estável aí situado e, bem assim, os que, não se encontrando nessas condições, são rendimentos derivados do exercício em território português da actividade de profissionais de espectáculos ou desportivas, excepto quando seja feita prova de que estes não controlam directa ou indirectamente a entidade que obtém o rendimento.

As regras de territorialidade na tributação em IRC - semelhantes às do IRS, bem como às previstas na generalidade dos países - são as que resultam do artigo 4º do CIRL, podendo sintetizar-se como segue:



#### 2.4.4. Período de Tributação

O assunto é tratado no artigo 8º do CIRC.

Em princípio, o IRC é devido por cada exercício económico, que coincide com o ano civil.

O período anual de imposto poderá, entretanto, ser diferente do ano civil, nos casos seguintes:

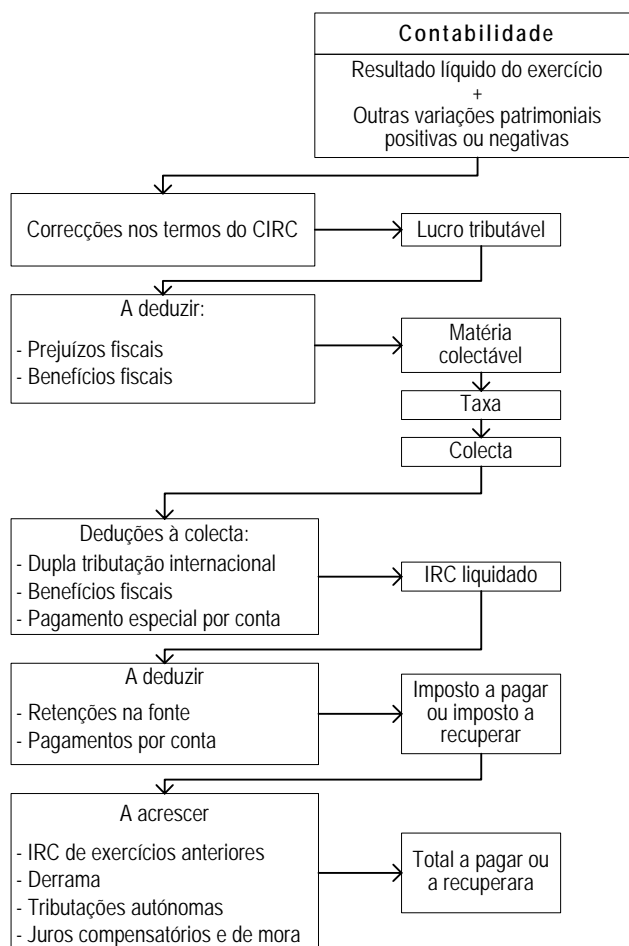
- a) Entidades sujeitas a IRC que não tenham sede nem direcção efectiva em território português e neste disponham de estabelecimento estável (sem qualquer condição, exigindo-se, no entanto, a manutenção desse período diferente durante, pelo menos, os cinco exercícios imediatos);
- b) Outras entidades, a requerimento dirigido ao Ministro das Finanças, quando razões de interesse económico o justifiquem.

O nº 4 do artigo 8º define os casos em que o período de tributação pode ser inferior a um ano: a) O exercício do início da actividade; b) O exercício da cessação da actividade; c) Quando as condições de sujeição a imposto ocorram e deixem de verificar-se no mesmo exercício; d) O exercício em que seja alterado o período de tributação.

O nº 6 do mesmo artigo define que "o período de tributação poderá ser superior a um ano relativamente a sociedades e outras entidades em

liquidação, em que terá a duração correspondente à desta, nos termos estabelecidos no Código (artigo 73º)".

O diagrama de tributação em IRC – regime geral – pode sintetizar-se como segue, de acordo com José A. P. Pinto (2004):



## 2.5. Isenções

Alguns entes beneficiam de isenções:

- As pessoas colectivas de utilidade pública administrativa, bem como as de mera utilidade pública que prossigam predominantemente fins científicos ou culturais, de caridade, assistência, beneficência ou solidariedade social;
- As instituições particulares de solidariedade social e entidades anexas, bem como as pessoas colectivas àquelas legalmente equiparadas.

Estas isenções terão que ser reconhecidas pelo Ministro das Finanças e pelo membro do Governo que tenha a seu cargo o sector respectivo, a requerimento dos interessados, mediante despacho conjunto publicado no Diário da República. Esse despacho definirá a amplitude da respectiva isenção de harmonia com os objectivos prosseguidos pelas entidades em causa e as informações dos serviços competentes da Direcção-Geral dos Impostos e outras julgadas necessárias (artigo 10º).

De acordo com o artigo 11º, estão isentos os rendimentos directamente derivados do exercício de actividades culturais, recreativas e desportivas, desde que cumpridas as seguintes condições:

- Sejam associações legalmente constituídas para o exercício dessas actividades e que em caso algum distribuam resultados e os membros dos seus órgãos sociais não tenham, por si ou interposta pessoa, algum interesse directo ou indirecto nos resultados de exploração das actividades prosseguidas;
- Disponham de contabilidade ou escrituração que abranja todas as suas actividades e a ponham à disposição dos serviços fiscais, designadamente para comprovação do referido anteriormente.

De assinalar que não são considerados isentos os rendimentos provenientes de qualquer actividade comercial, industrial ou agrícola exercida, ainda que a título acessório, em ligação com essas actividades e, nomeadamente, os provenientes de publicidade, direitos respeitantes a qualquer forma de transmissão, bens imóveis, aplicações financeiras e jogo do bingo (ver excepções artigo 52º do EBF).

## 2.6. A determinação da matéria colectável

### 2.6.1. As operações da determinação da matéria colectável

Relativamente às operações em que se decompõe a determinação da matéria colectável do IRC, há que distinguir consoante se trate de: entidades residentes que exerçam a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola ou de estabelecimentos estáveis de entidades não residentes (artigo 15º); entidades residentes que não exerçam a título principal

uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola ou de entidades não residentes sem estabelecimento estável em território português (artigo 48º).

Na verdade, enquanto a matéria colectável das primeiras coincide com o lucro fiscal, que tem por base o lucro contabilístico corrigido nos termos dos artigos 17º e 47º do CIRC, a matéria colectável das entidades residentes que não exerçam a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e das entidades não residentes sem estabelecimento estável em território português é formada pela soma algébrica dos rendimentos líquidos das várias categorias consideradas para efeito do IRS determinados nos termos do CIRS (artigo 48º do CIRC).

O artigo 49º, sobre custos comuns e outros, refere que:

1 - Os custos comprovadamente indispensáveis à obtenção dos rendimentos que não tenham sido considerados na determinação do rendimento global nos termos do artigo anterior e que não estejam especificamente ligados à obtenção dos rendimentos não sujeitos ou isentos de IRC serão deduzidos, no todo ou em parte, a esse rendimento global, para efeitos de determinação da matéria colectável, de acordo com as seguintes regras:

a) Se estiverem apenas ligados à obtenção de rendimentos sujeitos e não isentos, serão deduzidos na totalidade ao rendimento global;

b) Se estiverem ligados à obtenção de rendimentos sujeitos e não isentos, bem como à de rendimentos não sujeitos ou isentos, será deduzida ao rendimento global a parte dos custos comuns que for imputável aos rendimentos sujeitos e não isentos.

2 - Para efeitos do disposto na alínea b) do número anterior, a parte dos custos comuns a imputar será determinada através da repartição proporcional daqueles ao total dos rendimentos brutos sujeitos e não isentos e dos rendimentos não sujeitos ou isentos, ou de acordo com outro critério considerado mais adequado aceite pela Direcção-Geral dos Impostos, devendo evidenciar-se essa repartição na declaração de rendimentos.

3 - Consideram-se rendimentos não sujeitos ao IRC, designadamente, as quotas pagas pelos associados em conformidade com os estatutos, bem como os subsídios recebidos e destinados a financiar a realização dos fins estatutários.

#### 2.6.2. Métodos de determinação da matéria colectável

A determinação da matéria colectável do IRC, nos termos do artigo 16º do CIRC, pode ser efectuada por três formas ou métodos.

Em regra, a matéria colectável do IRC é determinada pelo próprio contribuinte na declaração-liquidação (no IRC há lugar a autoliquidação). Verifica-se, assim, nestes casos, uma determinação da matéria colectável pelo próprio contribuinte, limitando-se a administração fiscal a fiscalizar, *a posteriori*, a correcção das referidas declarações.

No caso, porém, de falta de apresentação da declaração de rendimentos por parte do contribuinte, compete à DGCI a determinação da matéria colectável. Esta terá por base os elementos de que a DGCI dispuser ou os obtidos pelos serviços de fiscalização tributária.

Em casos excepcionais (quando tenha por base os métodos indirectos regulados nos artigos 87º e 90º da LGT), o lucro tributável (com excepção da aplicação do regime simplificado – artigo 53º do CIRC) é determinado pelo director de finanças da área da sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável do sujeito passivo ou por funcionário em que este delegue, nos termos dos artigos 52º, 54º e 57º do CIRC.

#### 2.7. A taxa

Os valores (percentagens) das taxas nos termos do artigo 80º, do CIRC têm sido sujeitos a diversas alterações ao longo dos anos.

Assim, relativamente às entidades residentes em território nacional ou que neste possuam estabelecimento estável, e que exerçam, a título principal, actividades de natureza comercial industrial ou agrícola, existe uma taxa única de IRC, que teve a seguinte evolução:

Exercícios (anos)	Taxas (%)	
	Taxas sem derrama	Taxas com derrama
1989 - 1990	36,5%	40,15%
1991 - 1996	36%	39,6%
1997 - 1999	34%	37,4%
2000 - 2001	32%	35,2%
2002 - 2003	30%	33%
2004 e seguintes	25%	27,5%

Tratando-se de rendimentos de entidades com sede ou direcção efectiva em território português, que não exerçam, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, a taxa do IRC é de 20% (nº 4 do artigo 80º do CIRC). No caso de rendimentos de entidades que não tenham sede ou direcção efectiva em território português, nem neste tenham estabelecimento estável, as taxas aplicáveis decorrem do preceituado no nº 2 do artigo 80º do CIRC, podendo resumir-se deste modo:

Descrição	Taxa	Artigo CIRC
Propriedade intelectual ou industrial	15%	80º, nº 2, a)
Prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico	15%	80º, nº 2, a)
Assistência técnica	15%	80º, nº 2, a)
De imóveis (prediais)	25%	80º, nº 2
Mais-valias em imóveis	25%	80º, nº 2
Uso ou concessão do uso de equipamento agrícola, industrial, comercial ou científico	15%	80º, nº 2, b)
Rendimentos de títulos de dívida	20%	80º, nº 2, c)
Lucros colocados à disposição por entidades sujeitas a IRC	25%	80º, nº 2, c)
Valor atribuído em partilha qualificável como rendimento de capitais	25%	80º, nº 2, c)
Outros rendimentos de aplicação de capitais	20%	80º, nº 2, c)
Remunerações auferidas na qualidade de membros de órgãos estatutários de pessoas colectivas e outras entidades	25%	80º, nº 2
Prémios de rifas, totoloto, jogo de loto, bem como importâncias ou prémios atribuídos em sorteios ou concursos	35%	80º, nº 2, d)
Prémios de lotarias, apostas mútuas desportivas e bingo	25%	80º, nº 2
Comissões por intermediação na celebração de quaisquer contratos	15%	80º, nº 2, d)
Rendimentos de prestações de serviços referidos no nº 7 da alínea c) do nº 3 do artigo 4º	15%	80º, nº 2, e)
Mais-valias realizadas na transmissão onerosa de partes sociais e outros valores mobiliários	Isento	Artigo 26º EBF (*)

(\*) Esta isenção tem limitações, descritas nos nºs 2 e 3 do artigo 26º do EBF.

## 2.8. A liquidação e cobrança

Quanto aos órgãos ou entidades competentes e às correspondentes formas de liquidação do IRC, temos, segundo o artigo 82º do CIRC, duas situações, podendo o mesmo ser liquidado: a) pelo próprio contribuinte na declaração periódica anual que deve apresentar até ao último dia útil do mês de Maio do ano seguinte àquele a que os rendimentos dizem respeito, caso em que temos autoliquidação; b) pelos serviços centrais da DGCI, quando o contribuinte não apresente a sua declaração periódica, ou quando haja lugar a liquidação adicional.

No respeitante ao apuramento do montante do imposto a pagar, é de acrescentar que este não coincide com a colecta apurada pela operação de liquidação em sentido estrito, uma vez que há ainda lugar a diversas deduções à colecta, que se encontram contempladas nos artigos 83º, 85º, 87º e 88º do CIRC. Estas deduções podem ser tipificadas de quatro formas: relativa à dupla tributação internacional; correspondente aos benefícios fiscais que se traduzem em deduções à colecta (e.g. crédito fiscal para investimento<sup>239</sup>); face ao pagamento especial por conta; relativa a retenções na fonte não susceptíveis de compensação ou reembolso nos termos da legislação aplicável.

A dedução relativa à dupla tributação internacional (artigo 85 º) é aplicável quando na matéria colectável do IRC tenham sido incluídos os rendimentos obtidos no estrangeiro e corresponderá à menor das seguintes importâncias: a) imposto pago no estrangeiro; b) fracção do IRC, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados.

Quanto ao "crédito fiscal por investimento", trata-se de um crédito de imposto aplicável a sujeitos passivos de IRC residentes que exerçam a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e não residentes com estabelecimento estável.

Relativamente à *cobrança*, podemos distinguir entre: os pagamentos por conta e o imposto autoliquidado; o pagamento especial por conta; as retenções na fonte; o pagamento do imposto liquidado pelos serviços

---

<sup>239</sup> Artigo 11º da Lei nº 30-G/2000 e particularmente aprovado pela LOE/2003.



tributários. No que respeita aos pagamentos por conta, as entidades residentes que exerçam a título principal actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola e as entidades não residentes com estabelecimento estável, devem efectuar três *pagamentos por conta* nos seguintes prazos (artigo 96º, nº 1): em Julho, Setembro e Dezembro do próprio ano a que respeita o lucro tributável quando se trate de entidades com o período de tributação coincidente com o ano civil; no sétimo, nono e décimo segundo mês, do respectivo período de tributação, quando se trate de entidades com o período de tributação não coincidente com o ano civil<sup>240</sup>.

Quanto ao pagamento especial por conta, segundo o artigo 98º as entidades residentes que exerçam a título principal actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola e as entidades não residentes com estabelecimento estável em território português, não abrangidas pelo regime simplificado, ficam sujeitas a um pagamento especial por conta, a efectuar durante o mês de Março ou em duas prestações durante os meses de Março e Outubro. Este pagamento não é aplicável no exercício em que se inicia a actividade. O pagamento especial por conta, diferentemente do que acontece com os pagamentos por conta normais (que segundo o artigo 96º dão lugar ao imediato reembolso caso sejam superiores ao imposto devido), será deduzido, nos termos do artigo 87º, ao montante apurado na declaração periódica de rendimentos do próprio exercício a que respeita ou, se insuficiente, até ao quarto exercício seguinte.

Estão sujeitos a retenções na fonte (a esta forma de pagamento antecipado) os rendimentos previstos nº 1 do artigo 88º: na modalidade de retenção a título de pagamentos por conta, quando auferidos por residentes e não residentes com estabelecimento estável a que são imputáveis esses rendimentos, por aplicação das taxas previstas para o IRS; na modalidade de retenção a título definitivo, quando auferidos por não residentes sem estabelecimento estável, por aplicação das taxas do nº 2 do artigo 88º.

Finalmente, quanto ao pagamento do imposto resultante de *liquidação administrativa*, isto é, liquidado pelos serviços tributários, nos termos do

---

<sup>240</sup> Nos termos do art. 96º, 4, ficam dispensadas de proceder a pagamentos por conta os contribuintes cujo imposto do exercício de referência para o respectivo cálculo for inferior a € 199,52.

artigo 102º, o contribuinte tem 30 dias para pagar o imposto que se mostre devido, após a notificação por carta registada com aviso de recepção.

O artigo 83º refere ainda que a liquidação deve ser feita pelo contribuinte nas declarações assinaladas nos artigos 112º e 114º do CIRC.

## 2.9. Retenções

### 2.9.1. Retenções na fonte

A disciplina das retenções na fonte a que estão sujeitos determinados rendimentos e determinadas entidades está regulada nos artigos 88º a 90º do Código do IRC.

Na disposição seguinte, resumimos as taxas actualmente aplicáveis na retenção na fonte de IRC. Relativamente à última coluna, as taxas indicadas respeitam a todas as situações em que não exista convenção destinada a eliminar a dupla tributação entre Portugal e o país da residência do beneficiário do rendimento.

Caso exista convenção, serão aplicadas as taxas nela previstas para os vários tipos de rendimentos.

Descrição	Resid.e não resid. com estab. estável	Não resid. sem estab. estável
Rendimentos da propriedade intelectual e da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico	15%	15%
Assistência técnica	15%	15%
Rendimentos derivados do uso ou da concessão do uso de equipamento agrícola, industrial, comercial ou científico	(a)	15%
Juros de depósitos à ordem ou a prazo	20%	20%
Rendimentos de títulos de dívida, de operações de reporte, cessões de crédito, contas de títulos com garantia de preço ou outras operações similares ou afins	20%	20%
Rendimentos de operações de "swaps"	20%	20%
Lucros colocados à disposição por entidades sujeitas a IRC	15% (b)	25%
Outros rendimentos de aplicação de capitais	15%	20%
Rendimentos prediais (c)	15%	15%
Remunerações de membros de órgãos estatutários (d)	20%	25%
Comissões por intermediação na celebração de quaisquer contratos	(a)	15%
Rendimentos derivados de outras prestações de serviços realizados ou utilizados em território português, com excepção dos relativos a transportes, comunicações e actividades financeiras	(a)	15%
Prémios de rifas, jogo de lotó, bem como importâncias ou prémios atribuídos em sorteios ou concursos	35%	35%
Prémios de lotarias, apostas mútuas desportivas e bingo	25%	25%

- (a) Dispensada a retenção, nos termos da alínea d) do nº 1 do artigo 90º do CIRC.
- (b) Dispensada a retenção se se tratar de lucros obtidos por entidades a que seja aplicável o artigo 46º do CIRC, desde que a participação financeira tenha permanecido na titularidade da mesma entidade, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data da sua colocação à disposição permanência constitua condição de aplicação do referido regime, de harmonia com o que é dito na alínea c) do nº 1 do artigo 90º do CIRC.
- (c) Dispensada a retenção relativamente a sociedades que tenham por objecto a gestão de imóveis próprios e não se encontrem sujeitas ao regime de transparência fiscal, bem como quando obtidos por fundos de investimento imobiliários, de harmonia com o disposto na alínea g) do nº 1 do artigo 90º do CIRC.
- (d) Dispensada a retenção em relação a sociedades de revisores oficiais de contas que participem nos órgãos estatutários, de harmonia com o disposto na alínea f) do nº 1 do artigo 90º do CIRC.

### 2.9.2. Dispensa de retenção na fonte

Ainda sobre a dispensa de retenção na fonte e com base no artigo 90º, salientamos:

- Juros e qualquer outra forma de remuneração, decorrentes de mútuos, aberturas de crédito ou mora no pagamento, de que sejam titulares instituições de crédito sujeitas, em relação aos mesmos, a IRC, embora dele isentas;

- Juros ou quaisquer acréscimos de crédito pecuniário, resultantes da dilação do respectivo vencimento ou de mora no seu pagamento, quando aqueles créditos sejam consequência de vendas ou prestações de serviços de pessoas colectivas ou outras entidades sujeitas, em relação aos mesmos, a IRC, embora dele isentas;

- Rendimentos referidos nas alíneas b) e g) do nº 1 do artigo 88º, quando obtidos por pessoas colectivas ou outras entidades sujeitas, relativamente aos mesmos, a IRC, embora dele isentas.

## 2.10. Pagamento

### 2.10.1. Pagamento de imposto

O pagamento do imposto das entidades que não exerçam, a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola está previsto no artigo 100º. Este imposto (quando devido) deverá ser pago até à data de apresentação da declaração periódica de rendimentos que, conforme o estabelecido no artigo 112º, terá de ser feito até ao último dia útil do mês de Maio do ano seguinte, a que se refere o imposto. No caso dos sujeitos passivos

que adoptem um período de tributação diferente do ano civil, essa declaração deverá ser apresentada até ao último dia útil do 5º mês posterior à data do termo desse período.

A declaração de substituição (artigo 114º) só poderá ser apresentada se tiver havido uma liquidação inferior ao imposto devido ou ter sido declarado um prejuízo fiscal superior ao efectivo.

Havendo lugar a reembolso de imposto, o mesmo será efectuado nos termos dos nºs 3 e 6 do artigo 96º (idêntico ao previsto para as entidades que exerçam, a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola):

3 – O reembolso será efectuado, quando a declaração periódica de rendimentos for apresentada no prazo legal, até ao fim do 3º mês imediato ao da sua apresentação.

6 – Não sendo efectuado o reembolso no prazo referido no nº 3, acrescerão à quantia a restituir juros indemnizatórios a taxa idêntica à aplicável aos juros compensatórios a favor do Estado.

#### 2.10.2. Disposições comuns

Do artigo 101º ao artigo 108º estão identificadas algumas disposições comuns inerentes ao pagamento do imposto, nomeadamente, a falta de pagamento de imposto auto liquidado, o pagamento do imposto liquidado pelos serviços, o limite mínimo, as modalidades de pagamento, o local de pagamento, os juros e responsabilidade pelo pagamento nos casos de retenção na fonte, (...) e os privilégios creditórios.

#### 2.11. Obrigações acessórias

##### 2.11.1. Obrigações declarativas

O artigo 109º define as obrigações declarativas que os sujeitos passivos de IRC são obrigados a apresentar, das quais destacamos as seguintes:

- 1 – a) Declaração de inscrição, de alterações ou de cessação no registo de sujeitos passivos de IRC, nos termos dos artigos 110º e 111º;
- b) Declaração periódica de rendimentos, nos termos do artigo 112º;

c) Declaração anual de informação contabilística e fiscal, nos termos do artigo 113º (até ao último dia útil do mês de Junho, em qualquer serviço de finanças, em suporte de papel, magnético ou por transmissão electrónica de dados. Caso adoptem um período de tributação diferente do ano civil, até ao último dia útil do 6º mês posterior à data do termo desse período, reportando-se a informação, consoante o caso, ao período de tributação ou ao ano civil cujo termo naquele se inclua).

No entanto, a obrigação a que se refere a alínea b) do nº 1 não abrange, excepto quando estejam sujeitas a uma qualquer tributação autónoma, as entidades que, não exercendo a título principal uma actividade comercial, industrial ou agrícola:

a) Não obtenham rendimentos no período de tributação;

b) Obtendo rendimentos, beneficiem de isenção definitiva, ainda que a mesma não inclua os rendimentos de capitais;

c) Apenas auferirem rendimentos de capitais cuja taxa de retenção na fonte, com natureza de pagamento por conta, seja igual à prevista (20%) no nº 3 (idêntico ao regime simplificado) do artigo 80º.

#### 2.11.2. Regime de escrituração

De acordo com o artigo 116º (regime simplificado de escrituração):

As entidades com sede ou direcção efectiva em território português que não exerçam, a título principal, uma actividade comercial, industrial ou agrícola, e que não disponham de contabilidade organizada nos termos do artigo 115º (obrigações contabilísticas das empresas), optando por um regime simplificado de escrituração, deverão possuir obrigatoriamente os seguintes registos:

1 – a) Registo de rendimentos, organizado segundo as várias categorias de rendimentos considerados para efeitos de IRS;

b) Registo de encargos, organizado de modo a distinguirem-se os encargos específicos de cada categoria de rendimentos sujeitos a imposto e os demais encargos a deduzir, no todo ou em parte, ao rendimento global;

c) Registo de inventário, em 31 de Dezembro, dos bens susceptíveis de gerarem ganhos tributáveis na categoria de mais-valias.

2 – Os registos referidos no número anterior não abrangem os rendimentos das actividades comerciais, industriais ou agrícolas eventualmente exercidas, a título acessório, pelas entidades aí mencionadas, devendo, caso existam esses rendimentos, ser também organizada uma contabilidade que, nos termos do artigo 98º, permita o controlo do lucro apurado.

3 – Os registos a que se refere o nº 1 e os livros de inventário e balanço e diário correspondentes à contabilidade organizada nos termos do nº 2 deverão ser apresentados, antes de utilizados, com as folhas devidamente numeradas, na repartição de finanças da respectiva área para que sejam assinados os seus termos de abertura e encerramento e rubricadas as respectivas folhas, podendo ser utilizada chancela.

4 – É aplicável à escrituração referida no nº 1 e bem assim, à contabilidade organizada nos termos do nº 2, o disposto nos n.ºs 3, 4, 5, 6 e 7 do artigo 115º que passamos a transcrever:

(3) Na execução da contabilidade deverá observar-se em especial o seguinte:

- a) Todos os lançamentos devem estar apoiados em documentos justificativos, datados e susceptíveis de ser apresentados sempre que necessário;
- b) As operações devem ser registadas cronologicamente, sem emendas ou rasuras, devendo quaisquer erros ser objecto de regularização contabilística logo que descobertos.

(4) Não são permitidos atrasos na execução da contabilidade superiores a 90 dias, contados do último dia do mês a que as operações respeitam.

(5) Os livros de contabilidade, registos auxiliares e respectivos documentos de suporte deverão ser conservados em boa ordem durante o prazo de 10 anos.

(6) Quando a contabilidade for estabelecida por meios informáticos, a obrigação de conservação referida no número anterior é extensiva à documentação relativa à análise, programação e execução dos tratamentos informáticos.

(7) Os documentos de suporte dos livros e registos contabilísticos que não sejam documentos autênticos ou autenticados podem, decorridos três exercícios após aquele a que se reportam e obtida autorização prévia do director-geral dos Impostos, ser substituídos, para efeitos fiscais, por microfímes que constituam sua reprodução fiel e obedeçam às condições que forem estabelecidas.

O artigo 117º define que a contabilidade ou a escrituração mencionadas nos artigos anteriores deverá ser centralizada em estabelecimento ou instalação situado no território português (para as pessoas colectivas e outras entidades residentes naquele território, a centralização abrangerá igualmente as operações realizadas no estrangeiro).

### 2.11.3. Outras obrigações acessórias

Os serviços, estabelecimentos e organismos do Estado, das Regiões Autónomas e das autarquias locais, incluindo os dotados de autonomia administrativa ou financeira e ainda que personalizados, as associações e federações de municípios, bem como outras pessoas colectivas de direito público, as pessoas colectivas de utilidade pública, as instituições particulares de solidariedade social e as empresas públicas deverão, por força do dever público de cooperação com a administração fiscal, apresentar anualmente o mapa recapitulativo previsto na alínea f) do nº 1 do art. 28º do CIVA (art. 119º do CIRC).

As entidades que sejam obrigadas a efectuar retenções na fonte de IRC estão sujeitas, com as necessárias adaptações, ao que está estabelecido nos artigos 119º e 120º do CIRS (artigo 120º do CIRC).

O artigo 121º alude que os sujeitos passivos de IRC, com excepção dos isentos nos termos do artigo 9º (Estado, Regiões Autónomas, autarquias locais, suas associações de direito público e federações e instituições de segurança social), são obrigados a manter em boa ordem, durante o prazo de 10 anos, um processo de documentação fiscal relativo a cada exercício, que deverá estar constituído até ao termo do prazo para entrega da declaração a que se refere a alínea c) do nº 1 do artigo 109º, com os elementos contabilísticos e fiscais a definir por portaria do Ministro das Finanças.

As petições relativas a rendimentos sujeitos a IRC ou relacionadas com o exercício de actividades comerciais, industriais ou agrícolas por sujeitos passivos deste imposto não poderão ter seguimento ou ser atendidas perante qualquer autoridade, repartição pública ou pessoas colectivas de utilidade pública sem que seja feita prova de apresentação da declaração a que se refere o artigo 112º, cujo prazo de apresentação já tenha decorrido, ou de que não há lugar ao cumprimento dessa obrigação (artigo 122º).

## 2.12. Fiscalização

O cumprimento das obrigações impostas por este diploma será fiscalizado, em geral, e dentro dos limites da respectiva competência, por todas as autoridades, corpos administrativos, repartições públicas, pessoas colectivas de utilidade pública, e, em especial, pela DGCI (artigo 124º).

À fiscalização em especial das disposições do presente Código aplica-se o disposto no artigo 63º da LGT e do regime complementar do procedimento de inspecção tributária, aprovado pelo artigo 1º do DL nº 413/98, de 31 de Dezembro, bem como o disposto no artigo 125º do CIRC.

Segundo o artigo 126º a Direcção-Geral dos Impostos organizará um registo dos sujeitos passivos de IRC com base nas declarações para inscrição no registo e de outros elementos de que disponha (alterações, actualizações, cancelamento e outros).

Será elaborado pelo serviço fiscal competente um processo com carácter sigiloso, em relação a cada sujeito passivo, em que se incorporem as declarações e outros elementos que se relacionem com o mesmo. Os sujeitos passivos, através de representante devidamente credenciado, poderão examinar no respectivo serviço fiscal o seu processo individual (artigo 127º).

## 2.13. Garantias dos contribuintes

Estão previstas hipóteses de reclamação, impugnação e recursos hierárquicos. As formas de reclamação, impugnação e recursos hierárquicos estão definidas no artigo 128º do CIRC e nos artigos 131º a 133º do CPPT.



## 2.14. Disposições finais

Os artigos 130º e 131º definem as normas de obtenção comprovativo da entrega dos documentos e da possibilidade de envio das declarações e outros documentos via correio. O artigo 132º especifica a forma de classificação das actividades dos sujeitos passivos de IRC.

## 3. O Imposto sobre o Valor Acrescentado<sup>241</sup>

---

### 3.1. Base legal e princípios fundamentais do IVA

Com base na autorização legislativa conferida pela Lei nº 42/83, artigo 22º, de 31 de Dezembro, e nos termos do artigo 201º, nº 1, alínea b) da Constituição da República Portuguesa o Decreto-Lei nº 394-B/84, de 26 de Dezembro, aprovou o Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado (CIVA) que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1986.

O mesmo Decreto-Lei revogou o Código do Imposto de Transacções de 1966, o Decreto-Lei nº 374-D/79 (imposto de transacções sobre as prestações de serviços) e aboliu outros impostos e algumas tributações consignadas pela Tabela Geral do Imposto de Selo. Os planos de incidência desses impostos foram absorvidos pelo Imposto Sobre o Valor Acrescentado<sup>242</sup>.

O IVA é um imposto geral sobre o consumo, em que se tributam as transmissões de bens, as prestações de serviços, as importações e as aquisições intracomunitárias de bens. Trata-se dum imposto que comporta um regime geral, com regimes especiais para pequenos operadores económicos e vários regimes particulares, qualquer deles objecto dum razoável grau de harmonização comunitária<sup>243</sup>. Quando segue o seu regime geral, o IVA apresenta-se como um imposto sobre o consumo em que o montante da dívida

---

<sup>241</sup> Gonçalves, M. Carvalho (2007), *Legislação de Direito Fiscal*, Coimbra Editora; Fiscal (13ª ed., 2004), Porto Editora; Lima, E. Vidal (2003), *Imposto sobre o Valor Acrescentado*, 9ª ed., Porto Editora.

<sup>242</sup> A adopção do IVA, em substituição do "imposto de transacções", foi consequência da adesão de Portugal à Comunidade Económica Europeia. Com efeito, a 6ª Directiva do Conselho das Comunidades Europeias, de 1977, orientou-se no sentido da criação por todos os Estados membros de um imposto geral sobre a despesa do tipo plurifásico.

<sup>243</sup> Uma harmonização obtida não apenas pela legislação comunitária mas, sobretudo, pela aplicação que o TJCE tem feito dessa legislação.

de cada sujeito passivo é apurado através do método subtrativo indirecto – *também denominado de método de dedução imposto de imposto ou método do crédito do imposto ou método das facturas*, nos termos do qual esse montante nos é dado pela diferença entre o montante que resulta da aplicação da taxa ao valor das vendas ou prestações de serviços, durante determinado período, e o montante do imposto suportado nas aquisições efectuadas durante o mesmo período.

No que respeita aos regimes especiais, temos, como exemplo, o regime especial de isenção (em que se isentam de IVA os contribuintes que, não possuindo nem sendo obrigados a possuir contabilidade organizada para efeitos de IRS ou de IRC, o seu volume de negócios não ultrapasse o montante de € 9.975,96 ou de € 12.469,95) – artigos 53º e seguintes do CIVA.

Comparando o sistema do IVA com o do Imposto de Transacções (IT), ressaltam diferenças importantes, cuja enumeração permitirá colher ideia do impacto desta reforma.

É logo o substancial alargamento do campo da incidência subjectiva: em IT, os contribuintes eram apenas os produtores e os grossistas; com IVA passarão a sê-lo também os prestadores de serviços e retalhistas. Este alargamento, além de exigir da parte da Administração um maior esforço de fiscalização, traduz-se em abranger categorias de contribuintes, como os prestadores de serviços e os retalhistas. É depois a extensão da incidência objectiva ou base de incidência. Apesar de formalmente o IT ser um imposto geral, a sua base de incidência era uma base estreita, já que não incluía (a não ser muito limitadamente) as prestações de serviços e que, mesmo pelo que respeita às transacções de bens, isentava expressamente do imposto um amplo conjunto de bens essenciais. A adopção do IVA vai implicar um sensível alargamento dessa base de incidência, uma aproximação à base ampla que é hoje de regra na tributação geral do consumo nos países avançados e cujo paradigma é a base de incidência uniforme construída pela 6ª Directiva. Aliás, é justamente o facilitar a construção dessa base ampla uma das principais vantagens da adopção do imposto.

Este alargamento e todas as conseqüentes dificuldades de implantação

do IVA muito têm contribuído para que o texto primitivo do Código respectivo fosse modificado por abundante legislação. Contam-se já quase pela meia centena os diplomas que alteraram o CIVA, ou que, mesmo nalguns casos, não o alterando, a este imposto dizem respeito.

### 3.2. Sujeitos da relação de IVA

O sujeito activo da relação jurídico-tributária de IVA é o Estado. O sujeito passivo será o que pratique, por sua conta, sob sua responsabilidade, qualquer acto de produção de bens ou de prestação de serviços, incluindo na produção as colocações comerciais. E ainda o adquirente do serviço, quando o produtor não se situe na esfera da tributação nacional.

O Código sujeitou ao IVA tanto o Estado como outras entidades públicas pelas actividades que não respeitem ao exercício de poderes de autoridade, em condições, que hão-de ser apreciadas, caso a caso, pelo Ministro das Finanças (CIVA, artigo 2º, nºs 2, 3 e 4).

### 3.3. O Código do IVA obedece à seguinte estrutura:

CAPÍTULOS, SECÇÕES E SUBSECÇÕES			ARTIGOS
Capítulo I	Incidência		1º a 8º
Capítulo II	Isenções		
Secção I		Isenções nas operações internas	9º a 12º
Secção II		Isenções na importação	13º
Secção III		Isenções na exportação, operações assimiladas a exportações e transportes internacionais	14º
Secção IV		Outras isenções	15º
Capítulo III	Valor tributável		
Secção I		Valor tributável nas transacções internas	16º
Secção II		Valor tributável na importação de bens	17º
Capítulo IV	Taxas		18º
Capítulo V	Liquidação e pagamento do imposto		
Secção I		Deduções	19º a 25º
Secção II		Pagamento do imposto	26º e 27º
Secção III		Outras obrigações dos contribuintes	28º a 52º
Secção IV		Regimes especiais	
Subsecção I		Regime de isenção	53º a 59º
Subsecção II		Regime dos pequenos retalhistas	60º a 68º
Secção V		Disposições comuns	69º a 75º
Capítulo VI	Fiscalização e determ. oficiosa do imposto		76º a 89º
Capítulo VII	Garantias dos contribuintes		90º a 92º
Capítulo VIII (*)	Penalidades		93º a 123º
Capítulo IX	Disposições finais		124º a 126º

Lista I	Bens e serviços sujeitos a taxa reduzida (5%)	Espectáculos, manifestações desportivas,...
Lista II	Bens e serviços sujeitos a taxa intermédia (12%)	Serviços de restauração
Anexo A	Lista das actividades de produção agrícola	
Anexo B	Lista das prestações de serviços agrícolas	
Anexo C	(artigo 15º, nº 4, do Código do IVA)	

(\*) Este capítulo foi revogado pelo artigo 2º, alínea c) da Lei nº 15/2001, de 5 de Junho, com entrada em vigor em 6 de Julho de 2001.

### 3.4. Incidência

#### 3.4.1. A incidência real

De acordo com o artigo 1º do CIVA e como já referimos, o IVA incide sobre as transmissões de bens e prestações de serviços, efectuadas a título oneroso (e as gratuitas assimiladas a onerosas) em território nacional e por um sujeito passivo agindo como tal e, ainda, as importações de bens e as operações intracomunitárias efectuadas em território nacional e como tal definidas no respectivo regime legal (Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias - RITI).

Para efeitos das disposições relativas ao IVA, entende-se por «território nacional», o território português, tal como é definido pelo artigo 5º da Constituição da República Portuguesa.

Vejamos como o CIVA, nos seus artigos 3º e seguintes, e o RITI, nos seus artigos 3º e seguintes, definem cada uma destas operações tributáveis.

No respeitante às transmissões de bens, segundo o artigo 3º do CIVA, estas correspondem, *grosso modo*, à transferência onerosa do direito de propriedade de bens corpóreos, sendo considerados para este efeito como corpóreos também a energia eléctrica, o gás, o calor, o frio e similares, o transmitente deve actuar como um proprietário, ou seja, actuar pela forma correspondente ao exercício do direito de propriedade, não se exigindo, assim, que o transmitente seja proprietário do bem transferido.

Consideram-se ainda transmissões de bens, nos termos do nº 3 deste artigo, a afectação de bens por um sujeito passivo a um sector de actividade isento e, bem assim, a afectação ao uso da empresa de bens referidos no nº 1 do artigo 21º, quando, relativamente a esses bens ou aos elementos que os

constituem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto<sup>244</sup>.

Quanto às prestações de serviços, é de assinalar que, nos termos do nº 1 do artigo 4º do CIVA, se trata de um conceito residual, cabendo nele todas as operações de carácter oneroso, ou seja, decorrentes da actividade económica, que não sejam definidas como transmissões de bens, como importação de bens ou como aquisição intracomunitária de bens. O conceito abrange, assim, a transmissão de direitos, obrigações de conteúdo negativo (como a de não praticar determinado acto) e mesmo a prestação de serviços coactivos determinada por requisição de autoridade administrativa.

Relativamente à importação, esta é definida, pelo nº 1 do artigo 5º do CIVA, como a entrada em território nacional de: a) bens originários ou procedentes de países terceiros e que não se encontrem em livre prática ou que tenham sido colocados em livre prática no âmbito de acordos de união aduaneira; b) bens procedentes de territórios terceiros e que se encontrem em livre prática.

Na aquisição intracomunitária de bens, é de assinalar que esta categoria de bens tributáveis em IVA passou a existir a partir de 1 de Janeiro de 1993, com a abolição das fronteiras físicas no interior da Comunidade Europeia. De acordo com o artigo 3º do RITI, considera-se, em geral, aquisição intracomunitária a obtenção do poder de dispor, por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade, de um bem móvel corpóreo cuja expedição ou transporte para território nacional, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, com destino ao adquirente, tenha tido início noutro Estado membro.

De assinalar é, a este respeito, que, ao contrário do que agora acontece, como vimos, em sede do IRS e IRC, o IVA não pode incidir sobre actividades ilícitas. E isto não só porque o CIVA não contempla essa tributação, mas sobretudo porque o direito comunitário, na interpretação que dele vem fazendo o TJCE, não permite uma tal tributação. Com efeito, tem sido jurisprudência deste Tribunal<sup>245</sup> que a transacção de produtos, que sejam objecto de proibição total de circulação em todos os Estados membros, como,

<sup>244</sup> Ver redacção dada pela Lei nº 57/2005 de 13 de Dezembro.

<sup>245</sup> Acordo do TJCE de 29 de Junho de 1999, proc. C-158/98.

por exemplo, os estupefacientes, se encontra subtraída à incidência do IVA. No entanto, o carácter ilícito da obtenção de rendimentos, titularidade ou transmissão de bens não obsta à sua tributação, quando esses actos preencham os pressupostos das normas de incidência aplicáveis (art. 10º da LGT).

### 3.4.2. A incidência pessoal

Segundo o artigo 2º do CIVA, constituem sujeitos passivos de IVA as pessoas singulares ou colectivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam actividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as das profissões livres, e, bem assim, as que do mesmo modo independente pratiquem uma só operação tributável, desde que essa operação seja conexa com o exercício das referidas actividades, onde quer que este ocorra, ou quando, independentemente dessa conexão, tal operação preencha os pressupostos da incidência real de IRS e de IRC. São ainda sujeitos passivos as pessoas que adquiram determinados serviços a entidades que não tenham domicílio ou sede em território nacional, as que importem bens, aquelas que, em facturas emitidas, mencionem indevidamente a cobrança do IVA, e as que efectuem operações "intracomunitárias".

Como já referimos anteriormente, o Estado, como outras entidades públicas, estão sujeitos a IVA nas actividades que não respeitem ao exercício de poderes de autoridade (CIVA, artigo 2º, nºs 3 e 4).

Para além desta incidência jurídica, que tem a ver com a definição do sujeito passivo, é de mencionar aqui também a incidência económica que tem a ver com a definição de quem suporta o encargo do imposto, ou seja, a incidência expressa no fenómeno da repercussão. Com efeito, segundo os números 1 e 2 do artigo 36º do CIVA, a importância do imposto liquidado deverá ser adicionada ao valor da factura (ou documento equivalente) ou, no caso de a emissão desta não ser obrigatória, incluído no valor do preço, para efeitos da sua exigência aos adquirentes das mercadorias ou aos utilizadores dos serviços.

Constituem excepção ao princípio da obrigação de repercussão do

imposto os casos previstos no nº 3 do referido artigo 36º, em que se trata da transmissão de bens ou da prestação de serviços que configuram operações do sujeito passivo consigo próprio, operações normalmente realizadas a título gratuito [casos da alínea f) do nº 3 do artigo 3º e ainda das alíneas a) e b) do nº 2 do artigo 4º].

### 3.4.3. Facto gerador do imposto e exigibilidade do imposto

A 6ª Directiva do Conselho das Comunidades Europeias, de 17 de Maio de 1977, distinguiu o "facto gerador" do imposto e a "exigibilidade" do imposto (artigo 10º). Essa distinção reflecte-se também, mas em termos esbatidos, nos artigos 7º e 8º do CIVA. Segundo a Directiva, "facto gerador", que se pode traduzir por "facto constitutivo" é o facto pelo qual se preenchem as condições legais necessárias à exigibilidade do imposto. Esta exigibilidade consistirá no direito que o Fisco pode fazer valer, a partir de certo momento, relativamente ao pagamento do imposto.

Os artigos 7º e 8º do CIVA distinguem entre o "facto gerador" do imposto e a "exigibilidade" do imposto: enquanto o artigo 7º refere os factos cuja verificação preenche as condições legais necessárias à exigibilidade do imposto, originando assim a relação jurídica de IVA e, por conseguinte, os múltiplos poderes e deveres em que a mesma se desdobra, a exigibilidade (artigo 8º) consiste no direito que a administração fiscal tem de poder fazer valer, a partir de certo momento, o pagamento do imposto. Por via de regra, esta verifica-se no momento em que os bens são postos à disposição do adquirente, no momento da realização da prestação de serviços e, quanto às importações, no momento em que, segundo o regime aduaneiro aplicável, estas se devam considerar realizadas.

Importa chamar a atenção para o disposto na alínea c) do nº 1 do artigo 8º, em que se prevê que o imposto se torne exigível "se a transmissão de bens ou a prestação de serviços derem lugar ao pagamento, ainda que parcial, anteriormente à emissão de factura ou documento equivalente, no momento do recebimento desse pagamento".

### 3.5. Isenções

No respeitante às isenções, atendendo ao sujeito junto do qual se concretizam, são de distinguir duas situações: as isenções concretizadas junto do sujeito passivo do IVA, em que se fala de isenção simples e de isenção completa, e as isenções que operam junto do suportador do imposto, em que se fala de regimes de restituição do imposto. Vejamos, pois, cada uma destas situações.

Assim e quanto à primeira situação, há dois tipos de isenções em IVA.

a) A isenção simples (incompleta) - concretiza-se na não liquidação de imposto na venda ou na prestação de serviços e na não permissão de dedução do imposto suportado nas aquisições, exprimindo assim, não uma isenção completa, mas tão-só uma redução da carga fiscal, desde que a isenção se situe no estágio final do circuito económico. É o que acontece em sede das isenções nas operações internas e nas do regime especial de isenção.

b) A isenção completa - que constitui uma isenção com direito a dedução e é vulgarmente designada por taxa zero. Neste caso, o imposto não é liquidado na venda ou na prestação de serviço, mas mantém-se inalterado o direito à dedução do imposto suportado na aquisição de bens e serviços, o que leva a que a carga fiscal suportada nos estádios económicos anteriores seja totalmente anulada. Como se está a ver, há aqui lugar a duas operações, aliás reguladas em preceitos diferentes do CIVA e do RITI: uma isenção de liquidação do IVA nas vendas ou prestações de serviço; e uma dedução do IVA suportado nas aquisições, dedução que, por não haver imposto a pagar, não poderá concretizar-se, operando, por isso, a restituição do imposto suportado a montante.

Por seu turno, na segunda situação, que constituem verdadeiros casos excepcionais, temos, uma isenção concretizada, não junto do sujeito passivo do IVA, mas junto do adquirente ou do destinatário das prestações de serviços, concretizada na restituição do imposto suportado por certos adquirentes de bens e serviços.

Trata-se duma restituição que é processada pelo Serviço de Administração do IVA a requerimento dos interessados e com base em facturas



que atinjam um certo montante incluído o próprio IVA. É o que ocorre na restituição do IVA:

- à Igreja Católica, relativamente ao IVA suportado na aquisição de objectos destinados ao culto, constante de facturas ou documento equivalente de montante não inferior a € 249,40, ou relativamente ao IVA suportado na aquisição de bens e serviços respeitantes à construção, manutenção e conservação de imóveis destinados ao culto ou à habitação e formação de sacerdotes e religiosos, constante de facturas ou documento equivalente de montante não inferior a € 997,60 (DL nº 20/90, de 13 de Janeiro);

- às Instituições Particulares de Solidariedade Social, relativamente ao IVA suportado na aquisição de bens e serviços respeitantes à construção, manutenção e conservação de imóveis destinados aos seus fins estatutários, constante de facturas ou documento equivalente de montante não inferior a € 997,60 (DL nº 20/90, de 13 de Janeiro);

- às forças armadas, serviços de segurança e bombeiros, relativamente ao IVA suportado na aquisição de certos bens e equipamentos, constante de facturas ou documento equivalente de montante não inferior a € 1.247,00 (DL nº 113/93, de 5 de Abril).

A isenção, simples ou incompleta, de IVA oferece a vantagem de libertar os isentos de qualquer obrigação de liquidar o imposto e de realizar a respectiva prestação tributária. Mas, em contrapartida, aos isentos não é facultado deduzir o imposto que tenham suportado pelas aquisições de bens e de serviços. Daí que o Código permita a renúncia à isenção (artigo 12º). Assim, por exemplo, as entidades patronais estarão, em princípio, isentas de IVA pelos serviços de alimentação e bebidas que prestem aos seus empregados (artigo 9º, nº 40); mas poderão ter interesse na renúncia à isenção, porque essa renúncia lhes permitirá deduzir do imposto as importâncias que lhes sejam cobradas pelos fornecedores a título de IVA, que oneram os preços dos bens e serviços prestados.

O artigo 9º do CIVA consigna, nos seus números, diversas isenções de ordem objectiva, das quais destacamos:

(8) As prestações de serviços e as transmissões de bens estreitamente conexas efectuadas no exercício da sua actividade habitual por creches, jardins-de-infância, centros de actividade de tempos livres, estabelecimentos para crianças e jovens desprovidos de meio familiar normal, lares residenciais, casas de trabalho, estabelecimentos para crianças e jovens deficientes, centros de reabilitação de inválidos, lares de idosos, centros de dia e centros de convívio para idosos, colónias de férias, albergues de juventude ou outros equipamentos sociais, pertencentes a pessoas colectivas de direito público ou instituições particulares de solidariedade social ou cuja utilidade social seja, em qualquer caso, reconhecida pelas autoridades competentes;

(9) As prestações de serviços efectuadas por organismos sem finalidade lucrativa (cf. artigo 10º do CIVA), que explorem estabelecimentos ou instalações destinados à prática de actividades artísticas, desportivas, recreativas e de educação física a pessoas que pratiquem essas actividades;

(15) As prestações de serviços e as transmissões de bens com elas conexas, efectuadas por pessoas colectivas de direito público e organismos sem finalidade lucrativa, relativas a congressos, colóquios, conferências, seminários, cursos e manifestações análogas de natureza científica, cultural, educativa ou técnica;

(16) As prestações de serviços efectuadas aos respectivos promotores: (... ) c) por desportistas e artistas tauromáquicos, actuando individualmente ou integrados em grupos, em competições desportivas e espectáculos tauromáquicos.

(21) As prestações de serviços e as transmissões de bens com elas conexas efectuadas no interesse colectivo dos seus associados por organismos sem finalidade lucrativa, desde que esses organismos prossigam objectivos de natureza política, sindical, religiosa, humanitária, patriótica, filantrópica, recreativa, desportiva, cultural, cívica ou de representação de interesses económicos e a única contraprestação seja uma quota fixada nos termos dos estatutos;

(22) As transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas por entidades cujas actividades habituais se encontram isentas nos termos dos

n.ºs 2, 7, 8, 9, 10, 11, 13, 14, 15 e 21 deste artigo, aquando de manifestações ocasionais destinadas à angariação de fundos em seu proveito exclusivo, desde que esta isenção não provoque distorções de concorrência<sup>246</sup>.

(30) A locação de bens imóveis (espaços nus). No entanto, esta isenção não abrange:

- A locação de máquinas e outros equipamentos de instalação fixa, bem como qualquer outra locação de bens imóveis de que resulte a transferência onerosa da exploração de estabelecimento comercial ou industrial;

- A locação de espaços para exposições ou publicidade.

(31) As operações sujeitas a sisa.

(33) As transmissões de bens afectos exclusivamente a uma actividade isenta, quando não tenham sido objecto do direito á dedução, e bem assim as transmissões de bens cuja aquisição ou afectação tenha sido feita com exclusão do direito á dedução nos termos do nº 1 do artigo 21º;

(38) As prestações de serviços a seguir indicadas, quando levadas a cabo por organismos sem finalidade lucrativa que sejam associações de cultura e recreio: cedência de bandas de música; sessões de teatro; ensino de ballet e de música.

De acordo com o artigo 10º e para efeitos de isenção, apenas serão considerados como organismos sem finalidade lucrativa os que, simultaneamente:

a) Em caso algum distribuam lucros e os seus corpos gerentes não tenham, por si ou por interposta pessoa, algum interesse directo ou indirecto nos resultados da exploração;

b) Disponham de escrituração que abranja todas as suas actividades e a ponham à disposição dos serviços fiscais, designadamente para comprovação do referido na alínea anterior;

c) Pratiquem preços homologados pelas autoridades públicas ou, para as operações não susceptíveis de homologação, preços inferiores aos exigidos para análogas operações pelas empresas comerciais sujeitas de imposto;

---

<sup>246</sup> Ver despacho normativo nº 118/85 – Isenção de IVA – Clubes desportivos.

d) Não entrem em concorrência directa com sujeitos passivos do imposto.

Quanto à importação, o artigo 13º do Código estabeleceu diversas isenções de IVA como por exemplo as importações definitivas de bens cuja transmissão no território nacional seja isenta de imposto. As transmissões intracomunitárias estão também isentas (artigo 14º do RITI).

A isenção a que se referem os artigos 53º e seguintes é uma isenção subjectiva e dela trataremos no ponto 11 (Regimes Especiais/Isenção).

### 3.6. Renúncia à isenção de IVA

Como já ficou assinalado, existem situações de isenção (artigo 9º, nº 2, nº 11, nº 36, nº 37 e nº 40) de IVA em que é possível a opção pela renúncia a tal isenção (artigo 12º).

Para além desses, estão também contidas no artigo 12º do CIVA, as seguintes situações:

- Os sujeitos passivos do imposto que arrendem bens imóveis ou partes autónomas destes a outros sujeitos passivos do imposto, que os utilizem, total ou parcialmente, em actividades tributadas e que não sejam retalhistas sujeitos ao regime especial constante dos artigos 60º e seguintes, poderão renunciar à isenção prevista no nº 30 do artigo 9º desde que na contabilidade os proveitos e custos relativos aos imóveis a arrendar com sujeição a imposto sejam registados separadamente;
- Os sujeitos passivos do imposto que efectuem transmissões de imóveis ou de partes autónomas destes a favor de outros sujeitos do imposto que os utilizem, total ou parcialmente, em actividades tributadas e que não sejam retalhistas sujeitos ao regime especial constante dos artigos 60º e seguintes, poderão renunciar à isenção prevista no nº 31 do artigo 9º, desde que, na contabilidade, os proveitos e custos relativos aos imóveis a alienar com sujeição a imposto sejam registados separadamente.

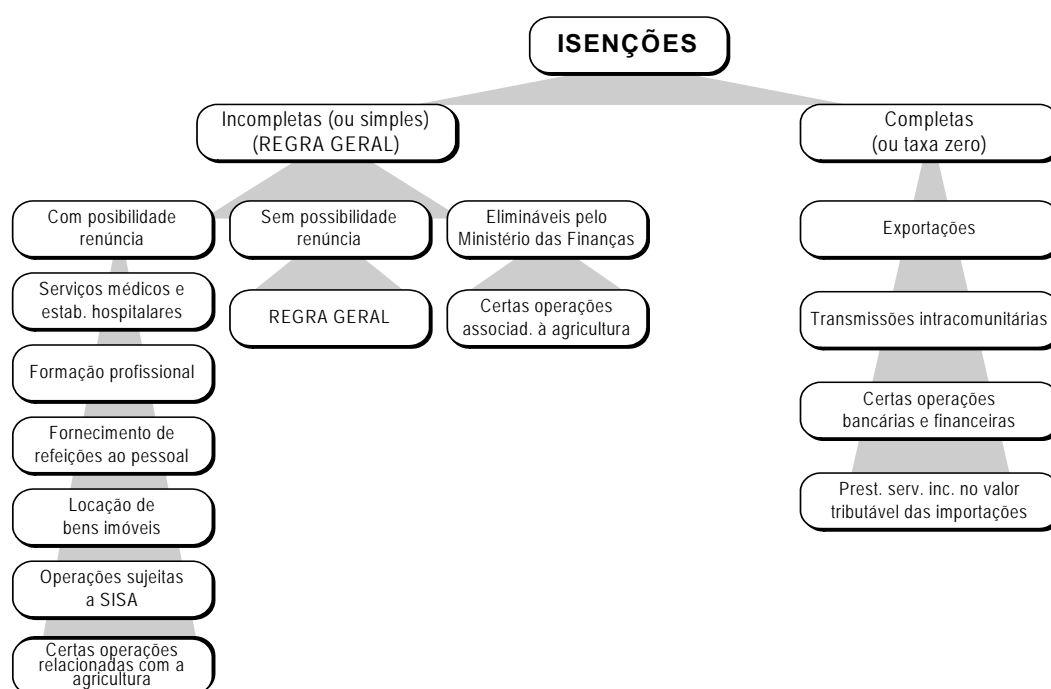
Para exercer a renúncia, o locador ou o alienante deverão apresentar declaração, de modelo aprovado, em que conste o nome do locatário ou do adquirente, a renda ou preço e demais condições do contrato. Comprovados os pressupostos referidos naqueles números, a administração fiscal emitirá um certificado, isento de selo, que será exibido aquando da celebração do contrato ou da escritura de transmissão.

O direito à dedução do imposto, nestes casos, obedecerá às regras constantes dos artigos 19º e seguintes, salvo o disposto em normas regulamentares especiais (Decreto-Lei nº 241/86, de 20 de Agosto).

Caso o sujeito passivo opte por este regime de renúncia à isenção de IVA deverá mantê-lo durante cinco anos, podendo, findo este prazo, voltar ao regime de isenção.

De acordo com o artigo 55º poderão também renunciar à isenção de IVA os sujeitos passivos abrangidos pelo artigo 53º (ver ponto 3.11), ou optar pelo regime especial previsto no artigo 60º.

Considerando o exposto em *Isenções e Renúncia à Isenção de IVA*, apresentamos, um esquema recapitulativo destas situações, de acordo com José A. P. Pinto (2004):



### 3.7. A determinação da matéria colectável

A matéria colectável no IVA é constituída pelo "valor tributável" das transmissões de bens e das prestações de serviços, efectuadas no território nacional, a título oneroso, das importações de bens e das "operações intracomunitárias". A respeito do valor tributável nas operações internas, é de referir que, num sistema de IVA baseado no método de crédito do imposto, a dívida do sujeito passivo ao Estado não resulta directamente da aplicação da taxa ao referido valor (esta operação apenas proporciona o apuramento do montante a suportar pelo cliente), mas da diferença entre o resultado dessa operação e o montante de imposto suportado nas aquisições de bens e serviços, durante o mesmo período.

Na definição do valor tributável, o CIVA e o RITI distinguem consoante estejamos perante operações internas, importações ou aquisições intracomunitárias de bens. Assim, o valor tributável nas operações internas é o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente ou destinatário do serviço, incluindo os impostos directos, taxas e outras imposições (com excepção do IVA), as despesas acessórias e as subvenções ou subsídios directamente relacionados com o preço de cada operação (artigo 16º, nº 1 e nº 5, do CIVA). No entanto, serão excluídos do valor tributável, entre outros, os juros, os descontos, bónus concedidos e as quantias respeitantes a embalagens (nº 6 do artigo 16º do CIVA).

Por sua vez, o valor tributável nas importações é constituído pelo valor aduaneiro, determinado de acordo com as disposições comunitárias em vigor e incluirá os direitos de importação e quaisquer outros impostos ou taxas (com excepção do próprio IVA) e as despesas acessórias, tais como comissões, embalagem, transporte e seguros (artigo 17º do CIVA).

Finalmente, o valor tributável nas aquisições intracomunitárias de bens é idêntico ao das transmissões de bens efectuadas em território nacional (artigo 17º do RITI).

Em resumo, podemos concluir que os artigos 16º e 17º do Código estabelecem diversas regras para determinação do "valor tributável" das transmissões de bens e das prestações de serviços. Para os bens importados,

o "valor tributável" em IVA coincide com o "valor aduaneiro".

### 3.8. A taxa

As taxas (percentagens) do IVA têm sido sujeitas a diversas alterações:

Redacção	Reduzida	Intermédia	Normal	Agravada	Entrada em vigor
Inicial	0%	8%	16%	30%	01.01.1986
Lei nº 2/88	0%	8%	17%	30%	01.02.1988
Lei nº 2/92	5%	-	16%	30%	24.03.1992
Lei nº 39-B/94	5%	-	17%	-	01.01.1995
DL nº 91/96	5%	12%	17%	-	01.07.1996
Lei nº 16-A/2002	5%	12%	19%	-	05.06.2002
DL nº 39/2005	5%	12%	21%	-	24.06.2005

Deste modo e de acordo com o artigo 18º do CIVA, o IVA tem:

- uma taxa normal aplicável à generalidade das importações e transmissões de bens e às prestações de serviços, sempre que se não trate de bens incluídos nas listas (I e II anexas ao CIVA) sujeitos à taxa intermédia ou reduzida;

- uma taxa intermédia aplicável às importações e transmissões de bens e às prestações de serviços constantes da lista II anexa ao CIVA, em que se incluem certos produtos para a alimentação humana e as prestações de serviços de alimentação e bebidas (importante para os clubes desportivos que explorem directamente bar/restaurante);

- uma taxa reduzida para as importações e transmissões de bens e as prestações de serviços constantes da lista I anexa ao CIVA, em que se integram produtos alimentares, outros produtos como jornais e revistas, livros, espectáculos, manifestações desportivas (com venda de bilhetes) as empreitadas de bens imóveis em que são donos da obra autarquias locais ou associações e corporações de bombeiros, desde que as referidas empreitadas sejam directamente contratadas com o empreiteiro.

Acrescente-se que as taxas do IVA são, para as regiões autónomas dos Açores e da Madeira, de 15% (taxa normal), 8% (taxa intermédia) e 4%

(taxa reduzida), de acordo com a redacção dada pelo DL 39/2005, de 24 de Junho.

A taxa aplicável é a que vigora no momento em que o imposto se torna exigível.

### 3.9. A liquidação e pagamento de imposto

#### 3.9.1. Deduções

A dívida de imposto de um sujeito passivo de IVA é dada pela diferença entre o montante que resulta da aplicação da taxa ao valor das vendas ou serviços prestados, durante determinado período, e o montante de imposto suportado nas aquisições efectuadas no mesmo período. O que significa que a determinação da matéria colectável não se faz através da determinação directa do valor acrescentado de cada empresa mas através do método de dedução imposto do imposto, de crédito do imposto ou método indirecto substractivo.

Como decorre da disciplina das deduções, constante dos artigos 19º e seguintes do CIVA, para que a dedução seja admissível, é necessário que as aquisições se façam para a realização de operações tributáveis, ou para as que gozem de isenção com direito a dedução, ou seja, das que beneficiem da taxa zero. Pelo que não dão lugar à dedução as aquisições feitas para actividades fora do âmbito do imposto, como acontecem, por exemplo, com a actividade estadual, administrativa ou judicial e com as aquisições que se destinem à realização de operações objecto de isenção simples.

É o nº 1 do artigo 20º do CIVA que vem estipular que só se poderá deduzir o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações seguintes:

a) Transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas;

b) Transmissões de bens e prestações de serviços que consistam, entre outros, em: transmissões de bens e prestações de serviços abrangidas pelas alíneas b), c), d) e e) do nº 1 e pelos nºs 8 e 10 do artigo 15º; operações isentas nos termos dos nº 28 e 29 do artigo 9º, quando o destinatário esteja



estabelecido ou domiciliado fora da Comunidade Económica Europeia, ou que estejam directamente ligadas a bens que se destinam a ser exportados para países não pertencentes à mesma Comunidade; operações isentas nos termos do artigo 7º do DL nº 394-B/84, de 26 de Dezembro (por conseguinte, não há lugar, em princípio, à dedução do IVA que tenha incidido sobre as operações definidas nos n.ºs 28, 29, 30 e 31 do artigo 9º do CIVA).

Isto significa que tais operações, embora formalmente isentas de IVA, sempre conterão implicitamente algum imposto - aquele que for suportado pelo sujeito passivo que realiza as operações - e daí a sua inclusão no grupo das isenções designadas como "incompletas".

É de acrescentar que há, todavia, algumas despesas que, embora destinadas a uma actividade tributável, não conferem direito a dedução do IVA nelas contido. Assim sucede, nos termos do artigo 21º, com a aquisição de veículos ligeiros, com as despesas respeitantes a combustíveis normalmente utilizáveis em viaturas automóveis (com excepções relativas ao gasóleo - dedutível 50%)<sup>247</sup>, com as despesas de transporte e viagens de negócios do empresário ou do seu pessoal, com as despesas respeitantes a alojamento, alimentação e bebidas, despesas de recepção e, de um modo geral, despesas de divertimento ou luxo (excepto se constitua objecto de actividade do sujeito passivo).

### 3.9.2. Outras, liquidação e cobrança

A fim de apurar o montante da prestação tributária, como em qualquer outro imposto, importa fixar previamente os elementos da tributação - sujeito passivo, matéria colectável, taxa - ou seja, importa proceder ao lançamento respectivo. Este lançamento, no IVA, cabe, em princípio, ao próprio contribuinte. Trata-se, efectivamente, segundo Soares Martinez (2003), de um imposto de "autolancamento" e de "autoliquidação".

O IVA é liquidado pelo respectivo sujeito passivo, sendo igualmente este que procede à sua cobrança (e pagamento). Assim, feitas as deduções e apurado o imposto, o sujeito passivo entrega o respectivo montante,

---

<sup>247</sup> Ver redacção dada pela Lei nº 57/2005 de 13 de Dezembro.

simultaneamente com a declaração, nos serviços centrais da DGCI, mais concretamente, na Direcção de Serviços de Cobrança do IVA.

O apuramento do imposto é realizado pelo sujeito passivo na declaração periódica a que é obrigado. E esse apuramento faz-se por duas formas. Normalmente, determina-se o total do imposto liquidado nas transacções da empresa, em determinado período, deduzindo-se a esse montante o imposto pela empresa suportado através das aquisições durante esse mesmo período. É o designado método do "crédito de imposto". Outras vezes, excepcionalmente, adopta-se o "método substractivo directo". Este consiste em se aplicar a taxa apenas à diferença entre o valor da alienação e o valor da aquisição dos bens e serviços. É este método que se adopta em relação à venda de bens em segunda mão (alínea f) do artigo 16º).

Os contribuintes devem entregar, no Serviço de Administração do IVA, simultaneamente com as declarações periódicas (artigo 40º), a prestação do imposto, por meio de cheque, vale de correio ou transferência bancária, não sendo admitido o pagamento em numerário (artigo 26º). Esta entrega deverá efectuar-se até ao dia 10 do mês seguinte àquele a que respeitam as transacções tributadas, quando o volume anual de negócios da empresa seja igual ou superior a € 498.797,90. Ou até ao dia 15 do segundo mês seguinte ao trimestre a que respeitam as transacções tributadas, quando o volume anual dos negócios da empresa seja inferior a € 498.797,90 (artigo 40º). Há, assim, dois tipos de periodicidade para a prestação das declarações e para o pagamento do IVA. Uma trimestral e outra mensal.

Para os sujeitos passivos que pratiquem uma só operação tributável (artigo 42º) e para os pequenos retalhistas (artigo 60º), o pagamento é efectuado junto das tesourarias da Fazenda Pública e não junto do Serviço de Administração do IVA.

O sujeito passivo de IVA tem direito à compensação ou mesmo ao reembolso do imposto pago no caso do imposto liquidado nas vendas, num dado período, ser inferior ao imposto pago e suportado nas aquisições desse mesmo período. Isto mesmo está previsto no artigo 22º, cujos nº 4, nº 5 e nº 9 dispõem que:

- Sempre que a dedução de imposto a que haja lugar supere o montante devido pelas operações tributáveis, no período correspondente, o excesso será deduzido nos períodos de imposto seguintes.

- Se, passados 12 meses relativos ao período em que se iniciou o excesso, persistir crédito a favor do contribuinte superior a € 249,40, este poderá solicitar o seu reembolso.

- O Ministro das Finanças e do Plano poderá autorizar a administração fiscal a efectuar reembolsos em condições diferentes das estabelecidas nos números anteriores, relativamente a sectores de actividade cujo volume de negócios seja constituído essencialmente por operações isentas com direito à dedução do imposto pago nas aquisições.

O Serviço de Administração do IVA procederá à liquidação oficiosa do imposto nos casos em que os contribuintes não prestem a declaração periódica, ou não realizem o pagamento (artigo 83º). Em tais casos de liquidação oficiosa, deverão os contribuintes efectuar o pagamento no prazo não inferior a 30 dias, a contar da notificação (artigo 27º, nº 1).

O imposto devido por importações é cobrado pelos serviços aduaneiros (artigo 27º, nº 3).

A falta de pagamento implica a elaboração de certidão de dívida nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 88º do CPPT.

### 3.9.3. Sujeitos passivos mistos

Quando, simultaneamente, um sujeito passivo desenvolver operações com e sem direito a dedução do IVA suportado, aplica-se o artigo 23º do CIVA, que diz, no seu nº 1: “quando o sujeito passivo, no exercício da sua actividade, efectue transmissões de bens e prestações de serviços, parte das quais não confira direito à dedução, o imposto suportado nas aquisições é dedutível apenas na percentagem correspondente ao montante anual de operações que dêem lugar à dedução”.

Por conseguinte, o regime-regra é o do chamado *pro rata*, através do cálculo de uma percentagem, tal como se refere nos nºs 4 e 5 do mesmo artigo 23º:

(4) A percentagem de dedução referida no nº 1 resulta de uma fracção que comporta, no numerador, o montante anual, imposto excluído, das transmissões de bens e prestações de serviços que dão lugar a dedução nos termos do artigo 19º e nº 1 do artigo 20º e, no denominador, o montante anual, imposto excluído, de todas as operações efectuadas pelo sujeito passivo, incluindo as operações isentas ou fora do campo do imposto, designadamente as subvenções não tributadas que não sejam subsídios de equipamento.

(5) No cálculo referido no número anterior não serão, no entanto, incluídas as transmissões de bens do activo imobilizado que tenham sido utilizadas na actividade da empresa nem as operações imobiliárias ou financeiras que tenham um carácter acessório em relação à actividade exercida pelo sujeito passivo.

Entretanto, segundo o artigo 23º, nºs 6, 7 e 8, a percentagem a aplicar provisoriamente ao longo de cada exercício é a definitivamente calculada em relação ao exercício anterior ou, em casos de alteração substancial da actividade ou no ano de início de actividade, uma percentagem estimada.

A percentagem de dedução é sempre arredondada para a centésima imediatamente superior.

O artigo 24º do CIVA estabelece regularizações anuais das deduções efectuadas quanto a bens do imobilizado (durante 4 anos, para os não imóveis, e 19 anos para os imóveis), sempre que a percentagem definitiva de cada um desses anos se afastar em pelo menos de 5 pontos percentuais em relação à percentagem definitiva do ano da dedução, desde que não se trate de bens de valor unitário inferior a € 249,40, nem tenham um período de vida útil inferior a 5 anos.

Apesar de a regra ser, como se referiu, a do método da percentagem ou *pro rata*, o nº 2 do artigo 23º do CIVA prevê a possibilidade de adopção do método da afectação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados, sem prejuízo de a DGCI lhe vir a impor condições especiais ou a fazer cessar esse procedimento no caso de se verificarem distorções significativas na tributação.

O nº 3 do mesmo artigo 23º prevê a possibilidade de a administração fiscal obrigar o contribuinte a utilizar o método da *afectação real*:

- a) Quando o sujeito passivo exerça actividades económicas distintas;
- b) Quando a aplicação do processo referido no nº 1 conduza a distorções significativas na tributação.

### 3.10. Obrigações acessórias

Foi referido que sobre os contribuintes, no IVA, recai o dever de prestar declarações. Mas ainda cumprirá assinalar outras obrigações acessórias (artigos 28º a 52º). Assim, além da obrigação de declarações periódicas, respeitantes às operações, ou transacções, realizadas, em regra mensais ou trimestrais, sobre os contribuintes impende o dever de declarar o início, a cessação e as alterações da actividade, o dever de facturar as transacções e o dever de dispor de contabilidade ajustada ao apuramento e à fiscalização do imposto (entre outros, o valor das operações não isentas, líquidas de imposto, segundo a taxa aplicável; o valor das operações isentas sem direito à dedução; o valor das operações isentas com direito à dedução; o valor do imposto liquidado, segundo a taxa aplicável), cujos elementos as empresas têm de conservar por período de dez anos.

Estão dispensados de algumas destas obrigações os sujeitos passivos que pratiquem exclusivamente operações isentas de imposto, excepto quando essas operações dêem direito a dedução nos termos da alínea b) do nº 1 do artigo 20º.

É dispensada a obrigação de facturação nas operações a seguir mencionadas, sempre que o cliente seja um particular que não destine os bens ou serviços adquiridos ao exercício de uma actividade comercial, industrial ou profissional e a transacção seja efectuada a dinheiro:

- Prestações de serviços em que seja habitual a emissão de talão, bilhete de ingresso ou de transporte, senha ou outro documento impresso e ao portador, comprovativo do pagamento;
- Outras prestações de serviços cujo valor seja inferior a € 99,76.

No entanto, os sujeitos passivos que adquiram bens ou serviços aos retalhistas a que se refere a dispensa de facturação, devem exigir sempre a respectiva factura (artigo 39º, nº 4).

Os sujeitos passivos que pratiquem uma só operação tributável nas condições referidas na alínea a) do nº 1 do artigo 2º deverão apresentar a declaração respectiva na repartição de finanças competente até ao último dia do mês seguinte ao da conclusão da operação.

Os sujeitos passivos não enquadrados nos regimes especiais previstos ou que não possuam contabilidade organizada nos termos dos Códigos do IRS ou do IRC utilizarão, para cumprimento das exigências constantes dos nº 1 dos artigos 45º e 48º, livros de registo onde estejam mencionadas todas as actividades e operações desenvolvidas.

### 3.11. Regimes Especiais/Isenção

De acordo com o estipulado no artigo 53º beneficiam da isenção do imposto os sujeitos passivos que, não possuindo nem sendo obrigados a possuir contabilidade organizada para efeitos de IRS ou IRC, nem praticando operações de importação, exportação ou actividades conexas, não tenham atingido, no ano civil anterior, um volume de negócios superior a € 9.975,96.

Serão ainda isentos do imposto os sujeitos passivos com um volume de negócios superior a € 9.975,96, mas inferior a € 12.469,95 que, se tributados, preencheriam as condições de inclusão no regime dos pequenos retalhistas artigo 60º).

De realçar que, segundo o artigo 73º, os sujeitos passivos que pratiquem operações isentas, sem direito a dedução, e desenvolvam simultaneamente uma actividade acessória tributável poderão calcular o seu volume de negócios, para efeitos do disposto nos artigos 41º (o volume de negócios é constituído pelo valor, com exclusão do imposto, das transmissões de bens e prestações de serviços efectuadas pelo sujeito passivo) e 53º, tomando em conta apenas os resultados relativos à actividade acessória.

Os sujeitos passivos que beneficiem da isenção do imposto nos termos do artigo 53º estão excluídos do direito à dedução previsto no artigo 19º. Podem, no entanto, como já vimos (renúncia à isenção), optar pela aplicação normal do imposto às suas operações tributáveis.

Estes sujeitos passivos isentos, quando emitam facturas por bens

transmitidos ou serviços prestados no exercício da sua actividade comercial, industrial ou profissional, deverão sempre apor-lhe a menção «IVA - Regime de isenção».

Os sujeitos passivos isentos nos termos do artigo 53º, estão dispensados das demais obrigações previstas no presente diploma (Código), sendo, no entanto, obrigados ao cumprimento do disposto: no artigo 30º – as pessoas singulares ou colectivas que exerçam uma actividade sujeita a IVA deverão apresentar na repartição de finanças competente antes de iniciado o exercício da actividade a respectiva declaração. Não haverá lugar à entrega da declaração referida quando se trate de pessoas sujeitas a IVA pela prática de uma só operação tributável nos termos da alínea a) do nº 1 do artigo 2º, excepto se a mesma exceder o limite previsto (€ 25.000,00 – clientes ou fornecedores - artigo 28º); no artigo 32º – no caso de cessação de actividade, deve o sujeito passivo, no prazo de 30 dias a contar da data da cessação, entregar a respectiva declaração na repartição de finanças competente.

### 3.12. Disposições comuns

O artigo 69º indica que os contribuintes que tenham a sua actividade em mais de um estabelecimento, deverão centralizar num deles a escrituração relativa às operações realizadas em todos. Este estabelecimento deve ser indicado para efeitos do IRS ou IRC.

Os artigos 74º e 75 do CIVA referem, respectivamente, os critérios de notificação dos sujeitos passivos e a possibilidade dos mesmos recorrerem, através de recursos hierárquicos, nos termos do CPPT.

### 3.13. Fiscalização

Deste capítulo, que engloba os artigos 76º a 89º, destacamos as seguintes indicações normativas:

- O cumprimento das obrigações impostas por este diploma será fiscalizado, em especial, pela DGCI.
- As pessoas singulares ou colectivas deverão prestar toda a colaboração que lhes for solicitada pelos serviços competentes,

tendo em vista o integral cumprimento das atribuições que lhes estão cometidas por lei.

- Os funcionários encarregados da fiscalização do imposto têm livre acesso aos locais destinados ao exercício de actividades comerciais, industriais, agrícolas e de prestações de serviços para examinar os livros e quaisquer documentos relacionados com a actividade dos contribuintes, verificações e buscas e qualquer outra diligência considerada útil para o apuramento do imposto e a repressão da fraude e evasão fiscais.
- Os livros, registos e documentos de que for recusada a exibição não podem ser tomados em consideração a favor do contribuinte, sendo para o efeito considerada recusa de exibição a declaração de não possuir livros, registos e documentos, ou a sua subtracção ao exame.
- Sempre que necessário, poderão os funcionários encarregados da fiscalização proceder à inventariação das existências físicas de qualquer estabelecimento.
- O chefe de repartição de finanças procederá à rectificação das declarações dos sujeitos passivos quando fundamentalmente considere que nelas figura um imposto inferior ou uma dedução superior aos devidos, liquidando-se adicionalmente a diferença.
- As inexactidões ou omissões praticadas nas declarações poderão ser constatadas em visita de fiscalização efectuada nas instalações do sujeito passivo, através de exame dos seus elementos de escrita, bem como da verificação das existências físicas do estabelecimento.
- Se a declaração periódica prevista no artigo 40º não for apresentada, a Direcção de Serviços de Cobrança do IVA procederá à liquidação oficiosa do imposto, com base nos elementos de que disponha (ver ponto 9.2 – Outras, liquidação e cobrança).
- Sem prejuízo do disposto no Código, a liquidação do imposto com base em presunções ou métodos indirectos efectuar-se-á nos casos e condições previstos nos artigos 87º e 89º da LGT,



seguindo os termos do artigo 90º da referida lei.

- Cabe ao director de finanças da área do domicílio, sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável do sujeito passivo ou ao funcionário em quem ele tiver delegado essa competência, a aplicação de métodos indirectos.
- Só poderá ser liquidado imposto nos prazos e nos termos previstos nos artigos 45º e 46º da LGT.
- O serviço fiscal competente não procederá a qualquer liquidação, ainda que adicional, quando o seu quantitativo for inferior a € 24,94, devendo o mesmo limite ser observado na extracção das certidões de dívida previstas no nº 5 do artigo 26º, no nº 2 do artigo 27º e nos nºs 3 e 6 do artigo 83º.
- Sempre que, por facto imputável ao contribuinte, for retardada a liquidação ou tenha sido recebido reembolso superior ao devido, acrescerão ao montante do imposto juros compensatórios nos termos do artigo 35º da LGT e/ou serão devidos juros de mora nos termos do artigo 44º da LGT.

#### 3.14. Garantias dos contribuintes

As garantias dos contribuintes previstas nos artigos 90º a 93º referem, entre outros, que:

Os sujeitos passivos e as pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis pelo pagamento do imposto poderão recorrer hierarquicamente nos casos previstos no Código, reclamar contra a respectiva liquidação ou impugná-la com os fundamentos e nos termos estabelecidos no CPPT.

Os recursos hierárquicos, as reclamações e as impugnações não serão admitidos se as liquidações forem ainda susceptíveis de correcção nos termos do artigo 71º, ou se não tiver sido entregue a declaração periódica cuja falta originou a liquidação prevista no artigo 83º.

As notificações efectuadas nos termos dos artigos 85º, 87º e nº 1 do artigo 87º-A deverão indicar as razões de facto e de direito da determinação da dívida de imposto, bem como os critérios e cálculos subjacentes aos montantes apurados.

Quando, por motivos imputáveis aos serviços, tenha sido liquidado imposto superior ao devido, proceder-se-á à revisão oficiosa nos termos do artigo 78º da LGT.

Sem prejuízo de disposições especiais, o direito à dedução ou ao reembolso do imposto entregue em excesso só poderá ser exercido até ao decurso de quatro anos após o nascimento do direito à dedução ou pagamento em excesso do imposto, respectivamente.

No caso de pagamento do imposto em montante superior ao legalmente devido, resultante de erro imputável aos serviços, são devidos juros indemnizatórios nos termos do artigo 43º da LGT a liquidar e pagar nos termos do CPPT.

### 3.15. Penalidades<sup>248</sup>

As penalidades previstas nos artigos 93º a 123º foram tacitamente revogadas passando as mesmas a estar definidas e incluídas no Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT).

### 3.16. Disposições finais

As declarações que, segundo a lei, devam ser apresentadas na repartição de finanças, bem como os documentos de qualquer outra natureza exigidos pela Direcção-Geral dos Impostos, podem ser remetidos pelo correio, sob registo postal, acompanhados de um sobrescrito, devidamente endereçado e franquiado, para a devolução imediata, também sob registo, dos duplicados ou dos documentos, quando for caso disso (artigos 124º a 126º).

Os técnicos oficiais de contas podem remeter, através de meios de comunicação electrónica, as declarações relativamente aos sujeitos passivos por cuja escrita sejam responsáveis, com os efeitos que o artigo 17º da LGT estabelece para a gestão de negócios, e nos termos a regulamentar por portaria do Ministro das Finanças.

---

<sup>248</sup> O capítulo VIII (artigos 93º a 123º) foi revogado pelo art. 2º, alínea c) da Lei nº 15/2001, de 5 de Junho, com entrada em vigor a 6 de Julho de 2001.

#### 4. Estatuto dos Benefícios Fiscais <sup>249</sup>

---

##### 4.1. Base legal e princípios fundamentais dos Benefícios Fiscais

A Lei nº 8/89, de 22 de Abril, e nos termos da alínea b) do nº 1 do artigo 201º da Constituição, autorizou o Governo a instituir o Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF). No uso da referida autorização legislativa, o Governo, pelo DL nº 215/89, de 1 de Julho, aprovou o EBF<sup>250</sup> que produziu efeitos desde 1 de Janeiro de 1989.

O EBF contém os princípios gerais a que deve obedecer a criação das situações de benefício, as regras da sua atribuição e reconhecimento administrativo e o elenco desses mesmos benefícios, com o duplo objectivo de, por um lado, garantir maior estabilidade aos diplomas reguladores das novas espécies tributárias e, por outro, conferir um carácter mais sistemático ao conjunto dos benefícios fiscais.

Entendeu o Governo acolher princípios que passam pela atribuição aos benefícios fiscais de um carácter obrigatoriamente excepcional, só devendo ser concedidos em casos de reconhecido interesse público.

Nesse âmbito e nos termos do Código do IRC, os rendimentos dos clubes e associações desportivas directamente derivados do exercício de actividades desportivas, recreativas e culturais estão isentos. Os rendimentos que não se encontram nessas condições são tributados à taxa de 20%. Note-se que a taxa geral aplicável às entidades que exerçam a título principal uma actividade comercial, industrial ou agrícola era de 36,5% em 1989, 32% em 2002, sendo actualmente de 25%.

Não obstante aquela taxa reduzida, prevê-se que os rendimentos dos pequenos clubes e associações que não sejam directamente derivados da actividade desportiva, até ao máximo de rendimento bruto total de (800 contos em 1989) 1.500 contos (€ 7.481,97) - Lei nº 87-B/98, de 31 de Dezembro - fiquem também isentos de IRC. Além disso, estabelece-se, com carácter geral,

---

<sup>249</sup> Gonçalves, M. Carvalho (2007), Legislação de Direito Fiscal, Coimbra Editora; Fiscal (13ª ed., 2004), Porto Editora.

<sup>250</sup> Este estatuto tem sido sujeito a alterações, novas redacções e aditamentos (e.g. Decreto-Lei nº 198/2001, de 3 de Julho, Decreto-Lei nº 229/2002, de 31 de Outubro, Lei nº 55-B/2004, de 30 de Dezembro e Lei nº 53-A/2006, de 29 de Dezembro).

que os clubes e associações desportivas fiquem isentos de contribuição autárquica relativamente aos prédios ou partes de prédios destinados directamente à realização dos seus fins (artigo 48<sup>o251</sup> do EBF).

O Decreto-Lei n.º 215/89 estabelece, no artigo 9.º, a retenção na fonte em casos de isenção total ou parcial. Quando os sujeitos passivos de IRS ou de IRC beneficiem de isenção total ou parcial relativa a rendimentos que seriam sujeitos a retenção na fonte, esta não se efectuará, no todo ou em parte, consoante os casos, feita que seja a prova pelos sujeitos passivos, perante a entidade pagadora, da isenção de que aproveitam.

Não existe a obrigação de efectuar a retenção na fonte de IRC, quando este tenha natureza de imposto por conta, no caso de juros ou quaisquer outros rendimentos de capitais de que sejam titulares instituições financeiras sujeitas, em relação aos mesmos, a IRC. Quando, nos termos dos artigos 8.º e 9.º do CIRC<sup>252</sup>, ou nos casos previstos no Estatuto dos Benefícios Fiscais, se excluam da isenção de IRC todos ou parte dos rendimentos de capitais, a retenção na fonte far-se-á a título definitivo segundo as taxas que lhes correspondam (artigo 10.º).

De acordo com o artigo 13.º deste Decreto-Lei, o Governo aprovará as normas regulamentares necessárias à aplicação do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

#### 4.2. Estrutura (actualizada) do Estatuto dos Benefícios Fiscais

PARTES, CAPITULOS E SECÇÕES		ARTIGOS
Parte I	Princípios gerais	1.º a 13.º
Parte II	Benefícios fiscais com natureza estrutural	
Capítulo I	Benefícios de natureza social	14.º a 17.º
Capítulo II	Benefícios à poupança	18.º a 21.º
Capítulo III	Benefícios ao sistema financeiro e mercado de capitais	22.º a 32.º
Capítulo IV	Benefícios fiscais às zonas francas	33.º a 34.º
Capítulo V	Benefícios fiscais em razão de relações internacionais	35.º a 38.º
Capítulo VI	Benefícios fiscais ao investimento produtivo	39.º a 39.º-B
Capítulo VII	Benefícios fiscais relativos a imóveis	40.º a 47.º
Capítulo VIII	Outros benefícios	48.º a 56.º-A
Capítulo IX	Benefícios à reestruturação empresarial	56.º-B
Capítulo X	Benefícios relativos ao Mecenato	56.º-C a 56.º-H
Parte III	Benefícios fiscais com carácter temporário	57.º a 66.º

<sup>251</sup> Actual artigo 40.º do EBF.

<sup>252</sup> Actualmente, artigos 9.º e 10.º, respectivamente.

### 4.3. Princípios gerais

O artigo 1º define o âmbito de aplicação considerando que: as disposições da parte I do presente Estatuto são aplicadas aos benefícios fiscais<sup>253</sup> nele previstos, sendo extensivas aos restantes benefícios fiscais, com as eventuais adaptações.

São considerados benefícios fiscais: as medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem; as isenções, as reduções de taxas, as deduções à matéria colectável e à colecta, as amortizações e reintegrações aceleradas e outras medidas fiscais que obedeçam às características enunciadas; as despesas fiscais, que possam ser previstas no Orçamento do Estado ou em documento anexo (e.g. orçamentos das regiões autónomas e das autarquias locais). Para efeitos de controlo da despesa fiscal inerente aos benefícios fiscais concedidos (exceptuando os benefícios fiscais genéricos e automáticos), pode ser exigida aos interessados a declaração dos rendimentos isentos auferidos, podendo assim os serviços fiscais obter os elementos necessários ao cálculo global do imposto que seria devido (artigo 2º).

Há no entanto, desagravamentos fiscais que não são benefícios fiscais (artigo 3º), dos quais destacamos as situações de não sujeição tributária (as medidas fiscais estruturais de carácter normativo que estabeleçam delimitações negativas expressas da incidência).

A administração fiscal pode exigir dos interessados os elementos necessários para o cálculo da receita que deixará de cobrar-se por efeito das situações de não sujeição tributária.

Os benefícios fiscais podem ser automáticos ou dependentes de reconhecimento; os primeiros resultam directa e imediatamente da lei; os segundos pressupõem um ou mais actos posteriores de reconhecimento. O

---

<sup>253</sup> Artigo 2º-A (1) As normas que consagram os benefícios fiscais constantes das partes II e III do presente Estatuto vigoram durante um período de cinco anos, salvo quando disponham em contrário; (2) São mantidos os benefícios fiscais cujo direito tenha sido adquirido durante a vigência das normas que os consagram, sem prejuízo de disposição legal em contrário; (3) O disposto no nº 1 não se aplica aos benefícios fiscais constantes dos artigos 14º, 15º, 21º, 22º, 22º-A, 22º-B e 40º, bem como ao capítulo V do presente Estatuto.

reconhecimento<sup>254</sup> dos benefícios fiscais pode ter lugar por acto administrativo ou por acordo entre a Administração e os interessados, tendo, em ambos os casos, efeito meramente declarativo, salvo quando a lei dispuser o contrário (artigo 4º).

Todas as pessoas, singulares ou colectivas, de direito público ou de direito privado, a quem sejam concedidos benefícios fiscais, automáticos ou dependentes de reconhecimento, ficam sujeitas a fiscalização da DGCI e de outras entidades competentes, para controlo da verificação dos pressupostos dos benefícios fiscais respectivos e do cumprimento das obrigações impostas aos titulares do direito aos benefícios (artigo 6º).

São permitidas sanções impeditivas, suspensivas ou extintivas de benefícios fiscais com fundamento em infracção fiscal independentemente da relação com o benefício concedido (artigo 7º).

Os artigos 8º a 11º referem-se, respectivamente, a: declaração pelos interessados da cessação dos pressupostos dos benefícios fiscais; interpretação e integração das lacunas da lei; aplicação no tempo das normas sobre benefícios fiscais; constituição do direito aos benefícios fiscais.

De salientar que não poderão ser concedidos benefícios fiscais dependentes de reconhecimento<sup>255</sup>, quando o sujeito passivo tenha deixado de efectuar o pagamento de qualquer imposto sobre o rendimento, a despesa ou o património e das contribuições relativas ao sistema da segurança social (artigo 11º-A, nº 1).

É, no entanto, proibida a renúncia aos benefícios fiscais automáticos e dependentes de reconhecimento oficioso, sendo, porém, permitida a renúncia definitiva aos benefícios fiscais dependentes de requerimento do interessado, bem como aos constantes de acordo, desde que aceite pela administração fiscal (artigo 12º, nº 8).

---

<sup>254</sup> Artigo 4º (3) O procedimento de reconhecimento dos benefícios fiscais regula-se pelo disposto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário.

<sup>255</sup> Tal situação só será impeditiva do reconhecimento dos benefícios fiscais enquanto o interessado se mantiver em incumprimento e se a dívida em causa, sendo exigível, não tenha sido objecto de reclamação, impugnação ou oposição e prestada garantia idónea, quando devida (Redacção da Lei nº 55-B/2004, de 30 de Dezembro - OE).

O direito aos benefícios fiscais concedidos, por acto ou contrato fiscal, é transmissível *inter vivos*, a pessoas singulares ou colectivas, mediante autorização do Ministro das Finanças, desde que no transmissário se verifiquem os pressupostos do benefício e fique assegurada a tutela dos interesses públicos com ele prosseguidos (artigo 13º, nº 3).

#### 4.4. Benefícios fiscais com carácter estrutural

Esta parte II está dividida em dez capítulos. Destes, sublinhamos: capítulo I – Benefícios de natureza social; capítulo VI – Benefícios fiscais ao investimento produtivo; capítulo VII – Benefícios fiscais relativos a imóveis; capítulo VIII – Outros benefícios; capítulo X – Benefícios relativos ao mecenato.

##### 4.4.1. Benefícios de natureza social

Consideramos importante mencionar o (actual) artigo 17º – Criação de emprego (a Lei nº 72/98, de 3 de Novembro, aditou o artigo 48º-A - Criação de empregos para jovens), pelo facto dos clubes desportivos poderem também usufruir deste benefício fiscal.

Os encargos<sup>256</sup> correspondentes à criação líquida de postos de trabalho<sup>257</sup> para jovens<sup>258</sup> e para desempregados de longa duração<sup>259</sup>, admitidos por contrato de trabalho por tempo indeterminado, são considerados (para a determinação do lucro tributável dos sujeitos passivos do IRC e dos sujeitos passivos do IRS com contabilidade organizada) em 150% do respectivo montante contabilizado como custo do exercício (artigo 17º, nº1).

---

<sup>256</sup> Montantes suportados pela entidade empregadora com o trabalhador a título da remuneração fixa e das contribuições para a segurança social a cargo da mesma entidade.

<sup>257</sup> Diferença positiva, num dado exercício económico, entre o número de contratações elegíveis nos termos do nº 1 e o número de saídas de trabalhadores que, à data da respectiva admissão, se encontravam nas mesmas condições.

<sup>258</sup> Trabalhadores com idade superior a 16 anos e inferior a 30 anos, aferida na data da celebração do contrato de trabalho, com excepção dos jovens com menos de 23 anos que não tenham concluído o ensino secundário e que não estejam a frequentar uma oferta de educação-formação que permita elevar o nível de escolaridade ou qualificação profissional para assegurar a conclusão desse nível de ensino.

<sup>259</sup> Trabalhadores disponíveis para o trabalho, nos termos do Decreto-Lei nº 220/2006, de 3 de Novembro, que se encontrem desempregados e inscritos nos centros de emprego há mais de 12 meses, sem prejuízo de terem sido celebrados, durante esse período, contratos a termo por período inferior a 6 meses, cuja duração conjunta não ultrapasse os 12 meses.

O montante máximo da majoração<sup>260</sup> anual, por posto de trabalho, é o correspondente a 14 vezes a retribuição mínima mensal garantida.

Para efeitos da determinação da criação líquida de postos de trabalho não são considerados os trabalhadores que integrem o agregado familiar da respectiva entidade patronal. O regime previsto no nº 1 deste artigo só pode ser concedido uma vez em relação ao mesmo trabalhador, qualquer que seja a entidade patronal.

#### 4.4.2 Benefícios fiscais ao investimento produtivo

A referência ao artigo 39º-B sobre benefícios relativos à interioridade será justificada nas conclusões finais deste trabalho.

Assim, temos que o nº 1 deste artigo concede às empresas que exerçam, directamente e a título principal, uma actividade económica de natureza agrícola, comercial, industrial ou de prestação de serviços nas áreas do interior (áreas beneficiárias), os benefícios fiscais dos quais destacamos o previsto na alínea a) "É reduzida a 20% a taxa do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC), prevista no nº 1 do artigo 80º do respectivo Código, para as entidades cuja actividade principal se situe nas áreas beneficiárias".

#### 4.4.3 Benefícios fiscais relativos a imóveis

Neste capítulo VII aludimos às isenções definidas no artigo 40º, onde salientamos o nº 1, alíneas e), i) e m)<sup>261</sup>:

- As pessoas colectivas de utilidade pública administrativa e as de mera utilidade pública, em relação aos prédios ou parte de prédios destinados directamente à realização dos seus fins;
- As associações desportivas e as associações juvenis legalmente constituídas, em relação aos prédios ou parte de prédios destinados directamente à realização dos seus fins;

---

<sup>260</sup> A majoração aplica-se durante um período de cinco anos a contar do início da vigência do contrato de trabalho, não sendo cumulável, quer com outros benefícios fiscais da mesma natureza, quer com outros incentivos de apoio ao emprego previstos noutros diplomas, quando aplicáveis ao mesmo trabalhador ou posto de trabalho.

<sup>261</sup> Anterior alínea j) passou a alínea m) pela Lei nº 60-A/2005, de 30 de Dezembro – OE.



- Os prédios ou parte de prédios cedidos gratuitamente pelos respectivos proprietários ou usufrutuários a entidades públicas isentas de contribuição autárquica enumeradas no artigo 9º do respectivo Código, ou a entidades referidas nas alíneas anteriores, para o prosseguimento directo dos respectivos fins.

As isenções previstas nas alíneas i) e m) iniciam-se no ano em que o prédio ou parte de prédio for destinado aos fins nelas referidas. Relativamente à situação prevista na alínea e), a partir do ano, inclusive, em que se constitua o direito de propriedade<sup>262</sup>.

Em ambos os casos, os benefícios cessam logo que deixem de verificar-se os pressupostos que os determinaram, devendo os proprietários, usufrutuários ou superficiários dar cumprimento ao disposto no CIMI<sup>263</sup>.

#### 4.4.4. Outros benefícios

O Estatuto dos Benefícios Fiscais consagra no artigo 52º, um regime especificamente dirigido para as colectividades desportivas, de cultura e recreio:

1 - Ficam isentos de IRC os rendimentos das colectividades desportivas, de cultura e recreio, abrangidas pelo artigo 11º do CIRC, desde que a totalidade dos seus rendimentos brutos sujeitos a tributação e não isentos nos termos do Código não exceda o montante de € 7.481,97.

2 - As importâncias investidas pelos clubes desportivos em novas infra-estruturas ou por eles despendidas em actividades desportivas de recreação e no desporto de rendimento, não provenientes de subsídios, podem ser deduzidas ao rendimento global até ao limite de 90% da soma algébrica dos rendimentos líquidos previstos no nº 3 do artigo 11º do CIRC, sendo o eventual excesso deduzido até ao final do segundo exercício seguinte ao do investimento.

---

<sup>262</sup> A isenção é reconhecida oficiosamente, desde que se verifique a inscrição na matriz em nome das entidades beneficiárias, que os prédios se destinem directamente à realização dos seus fins e que seja feita prova da respectiva natureza jurídica.

<sup>263</sup> Alínea g) do nº 1 do artigo 13º – Verifiquem-se eventos determinantes da cessação de uma isenção, excepto quando estes eventos sejam de conhecimento oficioso (redacção dada pelo Decreto-Lei nº 211/2005, de 7 de Dezembro).

Estão também isentos os rendimentos<sup>264</sup> provenientes da propriedade literária, artística e científica, das obras de divulgação pedagógica e científica, quando auferidos por autores residentes em território português, desde que sejam o titular originário, são considerados no englobamento<sup>265</sup> para efeitos de IRS apenas por 50% do seu valor, líquido de outros benefícios (artigo 56º).

#### 4.4.5. Benefícios relativos ao mecenato

O artigo 83º, nº 3, da Lei nº 53-A/2006, de 29 de Dezembro, aditou ao EBF, aprovado pelo Decreto-Lei nº 215/89, de 1 de Julho, o capítulo X – Benefícios relativos ao mecenato (artigos 56º-C a 56º-H). A inclusão deste capítulo no EBF promoveu a revogação<sup>266</sup> do Estatuto do Mecenato, aprovado pelo Decreto-Lei nº 74/99, de 16 de Março.

Esta alteração (revogação do EM e inclusão dos seus artigos no EBF) agora efectuada já tinha sido preconizada por José Campaniço (2002)<sup>267</sup>, que numa apreciação crítica (genérica) do EM começa com a seguinte introdução:

“Aos 01 de Julho do ano de 1989, foi publicado o Decreto-Lei nº 215/ 89, com o propósito de dar força legal a um novel **Estatuto dos Benefícios Fiscais**, justificando o mesmo nos seguintes termos, respectivamente, dos 1º, 2º e 3º parágrafos do seu preâmbulo:

"A multiplicidade e dispersão dos benefícios fiscais (...) constituía um dos aspectos mais criticáveis do sistema tributário português, dada a sua manifesta falta de coerência, as consequências negativas de que era causa no plano da equidade e a receita cessante que implicava.

Na revisão ao regime que agora se concretiza (...) entendeu o governo acolher princípios que passam pela atribuição aos benefícios fiscais de um carácter obrigatoriamente excepcional, só devendo ser concedidos em casos de reconhecido interesse público; pela estabilidade, de modo a garantir aos contribuintes uma situação clara e segura; pela moderação, dado que as

---

<sup>264</sup> Quando os rendimentos excedam € 60.000, a diferença entre os rendimentos líquidos do benefício e aquele montante é dividida por três, aplicando-se à totalidade dos rendimentos englobáveis a taxa correspondente à soma deste quociente, adicionado da importância referida no número anterior, com os restantes rendimentos produzidos no ano.

<sup>265</sup> A importância a excluir do englobamento não pode exceder € 30.000.

<sup>266</sup> Cf. artigo 87º da Lei nº 53-A/2006, de 29 de Dezembro.

<sup>267</sup> Campaniço, José Pires (2002), Regime Fiscal dos Donativos, Vida Económica.

receitas são postas em causa com a concessão dos benefícios (...)

Nesta linha (...) são incluídos no EBF aqueles (desagravamentos) que se caracterizam por um carácter menos estrutural, mas que revestem, ainda assim, relativa estabilidade (...)

O EBF contém os princípios gerais a que deve obedecer a criação das situações de benefício, as regras da sua atribuição e reconhecimento administrativo e o elenco desses mesmos benefícios, com o duplo objectivo de, por um lado, garantir maior estabilidade aos diplomas reguladores das novas espécies tributárias e, por outro, conferir um carácter mais sistemático ao conjunto dos benefícios fiscais."

Após estas referências o mesmo autor expressa:

“Tendo em atenção as sublimes coordenadas desta egrégia teoria, a primeira coisa que se constata é que não faz sentido a existência *paralela* do Estatuto do Mecenato, que deita por terra todos esses primados que (*malgré tout*) são incontornáveis.

Consequente e necessariamente, deveria o mesmo EM ser *suprimido-anulado-esquecido* e a matéria (devidamente revista e corrigida!) incluída num *capítulo (Dos donativos)* próprio do EBF.

... não satisfeitos por termos dois *códigos* sobre a mesma matéria e logo com a mesma designação (*estatuto dos*), entre um e outro e depois de ambos vão saindo outros benefícios fiscais avulsos que conferem um *carácter mais sistemático* à dispersão e à incoerência, quando não à incongruência e incompatibilidades... Aliás, uma *apreciação* global e profunda do EM pode fazer-se olhando apenas para o seu articulado: que dizer de um *código* que nasceu com 5 artigos originais e que passados dois anos lhe foram *aditados* outros tantos identificados por letras?!...”

O registo deste jurista reflecte e avaliza, a opção de após uma leitura sumária do capítulo X do EBF – considerando que este aditamento apenas produz alterações formais e só tem efeito a partir de 1 de Janeiro de 2007 – limitarmo-nos a indicar os artigos e respectivos títulos. No entanto, no ponto 4 do capítulo IV, faremos uma análise mais detalhada dos artigos que intervêm directamente com os clubes desportivos e afins.

Artigo 56º-C (noção de donativo); Artigo 56º-D (dedução para efeitos da determinação do lucro tributável das empresas); artigo 56º-E (deduções à colecta do IRS); artigo 56º-F (IVA - transmissões de bens e prestações de serviços a título gratuito); artigo 56º-G (mecenato para a sociedade de informação); artigo 56º-H (obrigações acessórias das entidades beneficiárias).

## 5. Estatuto do Mecenato<sup>268</sup>

---

### 5.1. Base legal e princípios fundamentais do Estatuto do Mecenato

Com base na autorização legislativa concedida pelo nº 11 do artigo 43º da Lei nº 127-13/97 (Lei do Orçamento do Estado para 1998), de 20 de Dezembro, e nos termos das alíneas a) e b) do nº 1 do artigo 198º da Constituição, o Governo decretou, para valer como lei geral da República, o Decreto-Lei nº 74/99, de 16 de Março, e aprovou o Estatuto do Mecenato, anexo a este Decreto-Lei, dele fazendo parte integrante.

O Decreto-Lei nº 74/99, de 16 de Março, já foi, entretanto, complementado com a introdução de novas alíneas e nova redacção em alguns artigos (e.g. Lei nº 160/99, de 14 de Setembro, Lei nº 176-A/99, de 30 de Dezembro, Lei nº 3-B/2000, de 4 de Abril). O Estatuto do Mecenato foi elaborado com o intuito de proceder à reformulação integrada dos vários tipos de donativos efectuados ao abrigo dos mecenatos, nomeadamente os de natureza social, cultural, ambiental, científica e desportiva, no sentido da sua tendencial harmonização.

Manteve-se, no essencial, o regime dos donativos ao Estado e às outras entidades referidas no CIRS e no CIRC e autonomizou-se o regime do mecenato desportivo, do mecenato científico e do mecenato educacional, sendo certo que algumas das situações neles incluídas se encontravam já previstas no âmbito do mecenato social e cultural.

Na hierarquização relativa aos benefícios opta-se por atribuir preponderância ao mecenato social e, finalmente, no âmbito do IRS, admitem-se como beneficiários dos donativos as mesmas entidades consideradas em sede de IRC.

---

<sup>268</sup> Revogado pela Lei nº 53-A/2006, de 29 de Dezembro.

Com a entrada em vigor deste Decreto-Lei e respectivo Estatuto do Mecenato foram revogados o artigo 56º do CIRS, aprovado pelo Decreto-Lei nº 442-A/88, de 30 de Novembro, e os artigos 39º, 39º-A e 40º do CIRC, aprovado pelo DL nº 442-13/88, de 30 de Novembro.

Os benefícios fiscais previstos no diploma, com excepção dos referidos no artigo 1º do Estatuto e dos respeitantes aos donativos concedidos às pessoas colectivas dotadas de estatuto de utilidade pública às quais tenha sido reconhecida a isenção de IRC nos termos do artigo 9º (as pessoas colectivas de utilidade pública administrativa, bem como as de mera utilidade pública que prossigam predominantemente fins científicos ou culturais, de caridade, assistência, beneficência ou solidariedade social, as instituições particulares de solidariedade social e entidades anexas, bem como as pessoas colectivas àquelas legalmente equiparadas) do respectivo Código, dependem de reconhecimento<sup>269</sup>, a efectuar por despacho conjunto dos Ministros das Finanças e da tutela.

O Estatuto do Mecenato produz efeitos a partir de 1 de Janeiro de 1999, ficando salvaguardados os efeitos plurianuais de reconhecimentos anteriormente realizados.

## 5.2. Estrutura do Estatuto do Mecenato

Seguidamente, fazemos uma análise comparativa do Estatuto do Mecenato em relação a:

- Tipos de mecenato;
- Tipos de donativo;
- Destinatários do donativo;
- Classificação do mecenato;
- Limites de dedução em função dos custos ou perdas do exercício;
- Valor de majoração do donativo atribuído, contrato anual e plurianual;
- Necessidade ou não de reconhecimento do Ministro das Finanças e da tutela.

---

<sup>269</sup> Ver Obrigações acessórias – EM – Clubes desportivos.

Mecenas	Donativos	Destinatários dos Donativos	Classif. do Mecenato	Limites de dedução (custos ou perdas do exercício)	Valor de majoração em função da duração do contrato		Necessidade de reconhecimento dos Ministros das Finanças e Tutela
					Anual	Plurianual	
Pessoas colectivas (sujeitos a IRC)	Dinheiro ou espécie	Estado, Regiões Autónomas e autarquias locais e qualquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados. Associações de municípios e de freguesias. Fundações em que o Estado, as Regiões Autónomas ou as autarquias locais participem no património inicial. Fundações de iniciativa exclusivamente privada que prossigam fins de natureza predominantemente social ou cultural, relativamente à sua dotação inicial.	Social		140%	130% (para fins específicos que fixem os objectivos a prosseguir pelas entidades beneficiárias e os montantes a atribuir pelos mecenas)	Não (regra geral)
		Carácter cultural, ambiental, desportivo e educacional	Sem limite (na totalidade)	120%	Sim *		
		Instituições particulares de solidariedade social, bem como as pessoas colectivas legalmente equiparadas. Pessoas colectivas de utilidade pública administrativa e de mera utilidade pública que prossigam fins de caridade, assistência, beneficência e solidariedade social e cooperativas de solidariedade social. Centros de cultura e desporto organizados nos termos dos estatutos do Instituto Nacional de Aproveitamento dos Tempos Livres dos Trabalhadores (INATEL), desde que destinados ao desenvolvimento de actividades de natureza social do âmbito daquelas entidades. Organizações não governamentais ou outras entidades promotoras de iniciativas de auxílio a populações carecidas de ajuda humanitária em consequência de catástrofes naturais ou de outras situações de calamidade, reconhecidas pelo Estado Português, mediante despacho conjunto dos Ministros das Finanças e dos Negócios Estrangeiros.	Social	8/1000 (do volume de vendas ou dos serviços prestados) excepto para actividades ou programas considerados de superior interesse social	130% OU **	Não	
	Dinheiro ou espécie	Cooperativas culturais, institutos, fundações e associações que prossigam actividades de cultura e de defesa do património histórico-cultural e outras entidades que desenvolvam acções no âmbito do teatro, do bailado, da música, da organização de festivais e outras manifestações artísticas e da produção cinematográfica, audiovisual e literária. Museus, bibliotecas e arquivos históricos e documentais. Organizações não governamentais de ambiente (ONGA). Comité Olímpico de Portugal, Confederação do Desporto de Portugal, as pessoas colectivas titulares do estatuto de utilidade pública desportiva, as associações promotoras do desporto e <b>as associações dotadas do estatuto de utilidade pública que tenham como objecto o fomento e a prática de actividades desportivas, com excepção das secções participantes em competições desportivas de natureza profissional.</b> Centros de cultura e desporto organizados nos termos dos Estatutos do INATEL (com excepção dos donativos abrangidos no artigo anterior). Estabelecimentos de ensino onde se ministrem cursos legalmente reconhecidos pelo Ministério da Educação. Instituições responsáveis pela organização de feiras universais ou mundiais, nos termos a definir por resolução do Conselho de Ministros.	Carácter cultural, ambiental, desportivo e educacional	6/1000 (do volume de vendas ou dos serviços prestados) excepto para actividades ou programas considerados de superior interesse cultural, ambiental, desportivo, ...	120%	130% (para fins específicos que fixem os objectivos a prosseguir pelas entidades beneficiárias e os montantes a atribuir pelos mecenas)	Sempre
Ver artigo 3º-A do EM – Sociedade de Informação							
Artigo 4º-A: No caso de donativos em espécie, considera-se, para efeitos do presente Estatuto, que o valor dos bens é o valor fiscal que os mesmos tiverem no exercício em que forem doados, ou seja: a) No caso de bens do activo imobilizado, o custo de aquisição ou de produção deduzido das reintegrações efectivamente praticadas e aceites para efeitos fiscais, sem prejuízo do disposto na parte final da alínea a) do nº 5 do artigo 29º do Código do IRC; b) No caso de bens com a natureza de existências, o custo de aquisição ou de produção, eventualmente deduzido das provisões que devam ser constituídas de acordo com o respectivo regime fiscal.							
		Organismos associativos	fins estatutários	1/1000			

\* Fundações em que a participação do Estado, das Regiões Autónomas ou das autarquias locais seja inferior a 50% do seu património inicial e, bem assim, às fundações de iniciativa exclusivamente privada desde que prossigam fins de natureza predominantemente social ou cultural e os respectivos estatutos prevejam que, no caso de extinção, os bens revertam para o Estado ou, em alternativa, sejam cedidos às entidades abrangidas pelo artigo 9º do Código do IRC.

\*\* 140% (Apoio à infância ou à terceira idade. Apoio e tratamento de toxicodependentes ou de doentes com sida, com cancro ou diabéticos. Promoção de iniciativas dirigidas à criação de oportunidades de trabalho e de reinserção social de pessoas, famílias ou grupos em situações de exclusão ou risco de exclusão social, designadamente no âmbito do rendimento mínimo garantido, de programas de luta contra a pobreza ou de programas e medidas adoptadas no contexto do mercado social de emprego.) 150%, para efeitos do IRC e da categoria B do IRS, os donativos concedidos: apoio pré-natal a adolescentes e a mulheres em situação de risco e à promoção de iniciativas com esse fim; apoio a meios de informação, de aconselhamento, encaminhamento e de ajuda a mulheres grávidas em situação social, psicológica ou economicamente difícil; apoio, acolhimento, ajuda humana e social a mães solteiras; apoio, acolhimento, ajuda social e encaminhamento de crianças nascidas em situações de risco ou vítimas de abandono; ajuda à instalação de centros de apoio à vida para adolescentes e mulheres grávidas cuja situação socio-económica ou familiar as impeça de assegurar as condições de nascimento e educação da criança; apoio à criação de infra-estruturas e serviços destinados a facilitar a conciliação da maternidade com a actividade profissional dos pais.

Mecenas	Donativos	Destinatários dos Donativos	Classif. do Mecenato	Limites de dedução (dedutíveis *** à colecta do ano)		Valor de majoração em função da duração do contrato		Necessidade de reconhecimento dos Ministros das Finanças e Tutela
				Anual	Plurianual			
Pessoas singulares (sujeitos a IRS)	Dinheiro ou espécie	Estado, Regiões Autónomas e autarquias locais e qualquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados. Associações de municípios e de freguesias. Fundações em que o Estado, as Regiões Autónomas ou as autarquias locais participem no património inicial. Fundações (...)		25% das importâncias atribuídas				Dispensados de reconhecimento prévio desde que o seu valor não seja superior a € 498,80
		Instituições particulares de solidariedade social, bem como as pessoas colectivas legalmente equiparadas. Pessoas colectivas de utilidade pública administrativa e de mera utilidade pública que prossigam fins de caridade, assistência, beneficência e solidariedade social e cooperativas de solidariedade social. Centros de cultura e desporto organizados nos termos dos estatutos do Instituto Nacional de Aproveitamento dos Tempos Livres dos Trabalhadores (INATEL), desde que destinados ao desenvolvimento de actividades de natureza social do âmbito daquelas entidades. Organizações não governamentais (...)		25% das importâncias atribuídas até ao limite de 15% da colecta				
		Cooperativas culturais, institutos, fundações e associações que prossigam actividades de cultura e de defesa do património histórico-cultural e outras entidades que desenvolvam acções no âmbito do teatro, do bailado, da música, da organização de festivais e outras manifestações artísticas e da produção cinematográfica, audiovisual e literária. Museus, bibliotecas e arquivos históricos e documentais. Organizações não governamentais de ambiente (ONGA). Comité Olímpico de Portugal, Confederação do Desporto de Portugal, as pessoas colectivas titulares do estatuto de utilidade pública desportiva, as associações promotoras do desporto e as <b>associações dotadas do estatuto de utilidade pública que tenham como objecto o fomento e a prática de actividades desportivas, com excepção das secções participantes em competições desportivas de natureza profissional</b> . Centros de cultura e desporto organizados nos termos dos Estatutos do INATEL (com excepção dos donativos abrangidos no artigo anterior). Estabelecimentos de ensino (...)		25% das importâncias atribuídas até ao limite de 15% da colecta				
		Igrejas, instituições religiosas, pessoas colectivas de fins não lucrativos pertencentes a confissões religiosas ou por eles instituídas.		25% das importâncias atribuídas até ao limite de 15% da colecta		130% do seu quantitativo		
<p>Artigo 5º-A: (1) No caso de donativos em espécie efectuados por sujeitos passivos de IRS que exerçam actividades empresariais e profissionais, considera-se, para efeitos do presente Estatuto, que o valor dos bens é o valor fiscal que os mesmos tiverem no exercício em que forem doados, calculado nos termos do artigo 4º-A. (2) Sendo os donativos efectuados por sujeitos passivos que não exerçam actividades empresariais ou profissionais, ou que, exercendo-as, os mesmos bens não lhes estejam afectos, o seu valor corresponde ao respectivo custo de aquisição ou de produção, devidamente comprovado.</p>								

\*\*\* As deduções só são efectuadas no caso de não terem sido contabilizadas como custos

De acordo com o artigo 6º, não estão sujeitas a IVA as transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas a título gratuito pelas entidades a quem forem concedidos donativos abrangidos pelo presente diploma, em benefício directo das pessoas singulares ou colectivas, que os atribuam quando o correspondente valor não ultrapassar, no seu conjunto, 5% do montante do donativo recebido.





## Capítulo III – Enquadramento Contabilístico dos Clubes Desportivos

### 1. Planos Oficiais de Contabilidade (POC's)<sup>270</sup>

---

#### 1.1. Introdução

A análise sumária que fazemos de diversos POC's tem como objectivo enquadrar de forma teórica o plano de contabilidade que propomos<sup>271</sup> para clubes desportivos, sendo que, sob ponto de vista prático, o mesmo é reflectido pelos resultados e respostas da parte experimental.

A selecção efectuada reflecte a importância dos planos de contabilidade no âmbito dos organismos públicos, embora também façamos uma incursão no PROFAC e no POC (utilizado pela maior parte dos clubes inquiridos que possuem contabilidade organizada).

No entanto, esta questão poderia ser alargada a outras Instituições/Entidades sem Fins Lucrativos (ISFL)<sup>272</sup>, nomeadamente às fundações, aos sindicatos, cooperativas, associações, etc.

As ISFL podem assumir um carácter público e um carácter privado.

Segundo, J. Guimarães (2005) “não temos conhecimento da existência de qualquer norma contabilística nacional que defina as ISFL”.

Em Espanha, a Comisión de Principios de Contabilidad de Gestión da Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA)<sup>273</sup> elaborou um Documento (nº 24, de Julho de 2001), sob o título “La Contabilidad de Gestión en las Entidades sin Fines de Lucro”, do qual extraímos as seguintes frases<sup>274</sup>:

a) Na vida económica intervêm entidades pertencentes a três sectores organizativos: sector público, sector privado mercantil (comercial) e sector não lucrativo;

---

<sup>270</sup> Araújo, José P. (Março, 2005), A Implementação do Plano Oficial de Contabilidade Pública e dos Planos Sectoriais dos Serviços Autónomos da Administração Central: Estudo e Análise, Tese de Mestrado em Contabilidade e Auditoria, Universidade do Minho; Guimarães, Joaquim F. (Novembro, 2005), O “Património (Fundo) Associativo” – Uma Análise Crítica.

<sup>271</sup> Ver ponto 2.

<sup>272</sup> De referir em termos internacionais e nacionais utilizamos o termo ONG's (Organizações Não Governamentais).

<sup>273</sup> A AECA é uma associação privada que tem uma actividade intensa na normalização contabilística espanhola, nomeadamente através da constituição de comissões técnicas que produzem normas e documentos.

<sup>274</sup> Tradução da autoria de Guimarães, J. F. (2005).

b) A definição do sector das ENL<sup>275</sup> é difícil de delimitar visto que os limites entre os tais sectores são muito confusos. Não obstante, a definição das ENL que tem mais aceitação é a que emprega os seguintes critérios:

- Não distribuição de lucros (devem ser reinvestidos nas organizações);

- Estar formalmente constituída e registada;
- Ter órgãos de governo (gestão) independentes do Estado;
- Ser receptora do voluntariado.

c) Além disso, as ENL desenvolvem múltiplas actividades, principalmente serviços, mas também podem produzir bens como é o caso das organizações de integração laboral (pessoas com exclusão) ou, inclusivamente, no sector primário, como é o caso das cooperativas agrícolas. Por isso, as ENL estão presentes em todos os sectores: o primário, o secundário e o terciário;

d) As ENL englobam-se no sector não lucrativo (também apelidado de sector de beneficência, sector de voluntariado ou sector associações). Em geral, este identifica-se como o sector que considera os objectivos sociais por cima dos económicos e que visa a melhoria e bem-estar da sociedade.

Extrapolando os comentários supra para a realidade portuguesa as ISFL incluem, nomeadamente:

- Organismos do Estado (v.g., Autarquias);
- Associações Empresariais;
- Associações e ordens profissionais;
- Associações de estudantes e de antigos estudantes;
- Instituições Particulares de Solidariedade Social (IPSS);
- Cooperativas;
- Fundações;
- Associações e Federações Desportivas;
- Clubes Desportivos, não organizados sob a forma de Sociedade Anónima Desportiva (SAD);
- Institutos privados, públicos e ou semipúblicos de investigação e desenvolvimento.

---

<sup>275</sup> Abreviatura de “Entidades sin Fines de Lucro”.

No que respeita aos organismos do Estado, o normativo contabilístico tem por base o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), aprovado pelo Decreto-Lei nº 232/97 de 3 de Setembro e, os Planos Oficiais de Contabilidade aplicáveis a determinados sectores entre os quais enumeramos:

- Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), aprovado pelo Decreto-Lei nº 54-A/99, de 22 de Fevereiro;
- Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação (POC-EDUCAÇÃO), aprovado pela Portaria nº 794/2000, de 20 de Setembro;
- Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e da Segurança Social (POCISSSS), aprovado pelo Decreto-Lei nº 12/2002, de 25 de Janeiro.

No que concerne aos clubes desportivos, organizados ou não sob a forma jurídica de SAD, não dispõem de um plano sectorial próprio, pelo que utilizam o POC/89, aprovado pelo Decreto-Lei nº 410/89, de 21 de Novembro, com as adaptações julgadas oportunas em função das suas necessidades de relato financeiro.

Por outro lado, o Decreto-Lei nº 74/98, de 27 de Março, aprovou o Plano Oficial de Contabilidade das Federações Desportivas, Associações e Agrupamentos de Clubes (PROFAC).

Em relação, às associações profissionais, associações empresariais, associações de estudantes e outras associações com outras finalidades congéneres, não existe um plano de contabilidade sectorial aplicável, pelo que também utilizam o POC (empresas) adaptado à respectiva realidade.

A análise dos planos de contabilidade tem por base o que é exposto nas respectivas introduções e nos diplomas de aprovação dos mesmos.

## 1.2. Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP)

O regime de administração financeira do Estado, instituído pela lei de bases da contabilidade pública - Lei Nº 8/1990, de 20 de Fevereiro, e legislação complementar nomeadamente o Decreto-Lei Nº 155/1992, de 28 de Julho -, veio estabelecer uma adequada uniformização dos princípios e procedimentos contabilísticos, nomeadamente, na criação de uma contabilidade de

compromissos e de uma contabilidade de caixa, com vista a uma correcta administração dos recursos financeiros públicos, segundo critérios de legalidade, economia, eficiência e eficácia.

Se até então se tinham, de uma forma quase contínua, dado grandes passos em matéria de reforma da administração financeira do Estado e, mais concretamente, na melhoria da contabilidade pública e de toda a informação que dela se pode e deve retirar para a boa gestão dos Serviços e dos dinheiros públicos, este diploma, o POCP, é, sem dúvida o grande incrementador de toda uma mentalidade que se pretende agora mais aberta e real.

Nesse contexto e com a aprovação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) pelo Decreto-Lei N° 232/1997, de 3 de Setembro, criaram-se condições para a integração dos diferentes aspectos - contabilidade orçamental, patrimonial e analítica<sup>276</sup> - numa contabilidade pública moderna. Sendo aplicado “a todos os serviços e organismos da administração central, regional e local que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública, bem como à segurança social”, conforme refere o seu artigo 2º, pretende:

- “dotar o Estado de um sistema de contas adequado às necessidades de uma administração financeira moderna, inserida na nova realidade do euro e da União Económica e Monetária que exige a disponibilidade de informação financeira (v.g. contabilística e orçamental) em condições de acrescida transparência e compatibilidade face aos restantes Estados da União Europeia.” (primeiro parágrafo do preâmbulo do DL n° 562/99, de 21 de Dezembro).

A necessidade de uma melhor realização das operações de consolidação de contas para o conjunto da Administração Pública, de uma forma automática e, até então, dificultada pela existência e aplicação na Administração Pública de planos de contabilidade essencialmente adaptados do Plano Oficial de Contabilidade e não preparados para a necessária consolidação de contas, foi outro dos motivos que estiveram na base da aprovação do POCP.

---

<sup>276</sup> Contabilidade analítica – Contabilidade interna da organização/organismo, pela qual se analisam periodicamente os dados sobre custos e proveitos imputados a cada centro de custo (secção de produção/actividade), com vista ao apuramento de desvios e à sua correcção ou, à maximização “produtiva” dos mesmos centros de custos.

Em resumo, os planos de contabilidade públicos<sup>277</sup> tiveram a seguinte evolução:

		Planos de Contabilidade sectoriais <sup>278</sup>	
		Plano de Contabilidade	Diploma de aprovação
Antes do POCP		POCSS - Plano de Contas dos Serviços de Saúde	Despacho Secretário de Estado da Saúde, de 18/10/91. Revisto em 2/10/95
		PCISS - Plano de Contas das Instituições de Segurança Social	Decreto-Lei nº 24/88, de 29 de Janeiro
		PCIPSS - Plano de Contas das Instituições de Solidariedade Social	Decreto-Lei nº 78/89, de 3 de Março
		POC – Plano Oficial de Contabilidade	Decreto-Lei nº 410/89, de 21 de Novembro
		PCAM - Plano de Contas das Associações Mutualistas	Decreto-Lei nº 295/95, de 17 de Novembro
		PCSMFM - Plano de Contas para os Serviços Municipalizados e Federações de Municípios	Decreto-Lei nº 226/93, de 22 de Junho
		PCIESP - Projecto Plano de Contas das Instituições de Ensino Superior Público	Em projecto
		PCAL - Projecto Plano de Contas das Autarquias Locais	Em projecto
	POCP - Plano Oficial de Contabilidade Pública	Decreto-Lei nº 232/97, de 3 de Setembro	
Depois do POCP		PROFAC – Plano Oficial de Contabilidade para Federações, Associações e Agrupamento de Clubes	Decreto-Lei nº 74/98, de 27 de Março
		POCAL - Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais	Decreto-Lei nº 54-A/99, de 22 de Fevereiro (c/ alterações da Lei nº 162/99, de 14 de Setembro e D.L. Nº 315/2000, de 2 de Setembro)
		POC- Educação - Plano Oficial de Contabilidade para o sector da Educação	Portaria nº 794/2000, de 20 de Setembro
		POCMS - Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde	Portaria nº 898/2000, de 28 de Setembro
		POCISSSS - Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social	Decreto-Lei nº 12/2002, de 25 de Janeiro

De uma forma geral, a contabilidade analítica (e isto aplica-se quer ao sector público, quer ao sector privado), tem como âmbito e objecto os custos, proveitos e resultados que, na contabilidade financeira, são tratados de forma global em relação à entidade no seu todo e que aqui são tratados e analisados de uma forma analítica de modo a satisfazer as suas necessidades da gestão económica.

A medição e análise dos custos, proveitos e resultados, tendo em conta o alcance dos objectivos previamente definidos, utilizando, para o efeito,

<sup>277</sup> Adaptado de Araújo, J. (Março 2005).

<sup>278</sup> Acrescentamos o POC e o PROFAC.

conceitos, métodos e procedimentos de registo contabilístico próprios, são a razão e os instrumentos de que se serve a contabilidade analítica.

É esta terceira vertente do POCP – a contabilidade analítica – o objectivo principal a atingir, ou o objectivo último, para onde devem ser direccionados todos os esforços envolvidos nos objectivos anteriores definidos no POCP. Para que possa ser efectivamente um instrumento de apoio à gestão, deverá revestir-se das seguintes características:

- estar organizada em função das necessidades específicas de cada entidade e não está sujeita a qualquer constrangimento de forma, ao contrário do que acontecer na contabilidade financeira;
- destinar-se a servir todos os responsáveis da entidade, qualquer que seja a sua posição hierárquica;
- estar actualizada e fornecer informação atempadamente, orientada para o futuro e para a acção, designadamente, em termos de planeamento operacional;
- organizar-se de modo a pôr em relevo as responsabilidades;
- possibilitar a adopção de medidas correctivas, através da análise dos desvios e do controlo da gestão;
- a sua relação Custo/Benefício implica a pormenorização no espaço (quantidade de informação) e no tempo (oportunidade e rapidez de acção).

Os planos de contabilidade referem-se a este tipo de contabilidade de formas diferentes:

- No caso do POCP, para além de ser indicada a contabilidade analítica como fazendo parte do seu principal objectivo, nada mais é acrescentado sobre a sua estruturação e desenvolvimento de contas<sup>279</sup>.

Pelo facto de em termos de contabilidade pública ser, a contabilidade

---

<sup>279</sup> Conforme refere Araújo, J. (2005) "Parece existir aqui uma lacuna legal que, primeiro deveria ser colmatada com a definição genérica do que se entende por necessário aferir em sede de contabilidade analítica e, em segundo, que permitisse a criação de uma entidade de apoio específico nesta área durante um prazo imposto e adequado à sua implementação nos serviços. Com a regulamentação existente, tem-se a consciência das dificuldades de vária ordem genericamente verificadas na implementação do POCP, por um lado devido à inovação de conciliar e fazer corresponder a contabilidade orçamental com a patrimonial e com todas as regras e princípios que numa e a outra se devem sempre verificar, e por outro, devido à necessidade de, a partir destas duas contabilidades, extrair a informação analítica que se pretende".

analítica, uma novidade introduzida pelos actuais planos que se encontram em vigor, tanto mais que as suas características obrigam a uma reconfiguração do conceito de gestão pública, nunca anteriormente pensado, é assumido por todos ser esta matéria de difícil aplicação na maioria dos serviços do sector público.

### 1.3. O Plano Oficial de Contabilidade Pública para o sector da Educação (POC-Educação)

O POC-Educação surgiu com a publicação da Portaria nº 794/2000, de 20 de Setembro, na sequência da anterior publicação do Plano Oficial de Contabilidade Pública, estipulado no Decreto-Lei nº 232/97, de 3 de Setembro.

Com efeito, a Reforma da Administração Financeira do Estado instituída pela Lei nº 8/90, de 20 de Fevereiro, e legislação complementar, nomeadamente o Decreto-Lei nº 55/92, de 28 de Julho, permitiram aos organismos autónomos a adopção de um sistema contabilístico baseado no Plano Oficial de Contabilidade, pelo que alguns organismos o Ministério da Educação, principalmente os dotados de autonomia administrativa e financeira, passaram a utilizar planos de contabilidade nele baseados.

A especificidade, dimensão e diversidade do tipo de entidades que constitui todo o sector da educação, justificaram a criação do seu próprio plano sectorial.

Este plano, é de aplicação obrigatória, a todo o sector da educação português, ou seja, a todas as entidades do Ministério da Educação, bem como aos organismos autónomos sob a sua tutela que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública.

Com a separação das entidades do Ministério da Educação para os actuais ministérios em funcionamento – Ministério da Educação e Ministério da Ciência e do Ensino Superior – passou o POC-Educação a ser obrigatório para todas as entidades destes dois ministérios.

Como determina o artigo 2º da Portaria nº 794/2000, é ainda aplicável às organizações de direito privado sem fins lucrativos cuja actividade principal seja a educação ou que dependam, directa ou indirectamente, das entidades anteriormente referidas, desde que disponham de receitas maioritariamente

provenientes do Orçamento do Estado e/ou dos orçamentos privativos destas entidades.

São exemplos de entidades abrangidas, as Universidades, Faculdades, Institutos politécnicos, Escolas Superiores, Escolas do Ensino Básico e Secundário, Agrupamentos de Escolas, ASE, Centros de Formação e Direcções do Ministério da Educação.

Determinou ainda o diploma de aprovação do POC – Educação, conforme o seu artigo 6º, que a sua implementação seria faseada, estipulando ainda que a aplicação seria obrigatória a partir do ano económico de 2001 para os organismos com autonomia administrativa e financeira (p. ex. universidades e institutos politécnicos) e a partir de 2002 para os restantes (p. ex. escolas básicas e secundárias).

Por outro lado, o Decreto-Lei nº 54/2003, de 28 de Março, que estabelece as normas de execução orçamental para o ano de 2003, refere no seu art. 28º, nº 9, que “durante o ano de 2003 a aplicação do POC-Educação é facultativa para os organismos com autonomia administrativa, podendo ser utilizado o regime simplificado”.

Para que as entidades a que se refere este artigo possam ser abrangidas por este regime simplificado, terão que, cumulativamente, conforme refere o art. 4º, nº 2, da Portaria nº 794/2000, reunir as seguintes condições:

- a) Estejam dispensadas da remessa das contas ao Tribunal de Contas;
- b) Não sejam dotadas de autonomia administrativa e financeira;
- c) Sejam integradas num grupo público;
- d) A entidade-mãe<sup>280</sup> ou outra entidade intermédia do grupo assegure a

expressão patrimonial e dos resultados desse serviço ou organismo.

Caso estas condições não se verifiquem, estarão os mesmos serviços abrangidos pelo regime geral.

A diferença entre as entidades que utilizam o regime geral e as que utilizam o regime simplificado<sup>281</sup> reside no facto de que estas últimas efectuem o

---

<sup>280</sup> Entidade-mãe – Entidade que controla uma ou mais entidades.

<sup>281</sup> Em termos de prestação de contas, as entidades abrangidas pelo regime simplificado, podem ficar dispensadas da apresentação dos documentos de prestação de contas previstos, ou seja, o Balanço, a Demonstração dos Resultados, o Anexo às Demonstrações Financeiras, os Mapas de Fluxos de Caixa, o Mapa da Situação Financeira



registo de todas as fases da receita e da despesa na contabilidade orçamental.

Outra obrigatoriedade prevista no POC-Educação é a implementação de um sistema de contabilidade analítica, como instrumento de gestão para a análise e controlo dos custos com a educação, bem como dos seus proveitos e dos resultados obtidos por actividade.

O POC-Educação contém normas para a contabilidade analítica dizendo nomeadamente (2.8.1) que a contabilidade analítica é um sistema obrigatório e tem como objectivos:

a) a obtenção e justificação do custo por actividades intermédias (centros auxiliares, serviços administrativos e financeiros, órgãos de gestão, etc.) e actividades finais (curso, disciplina, refeição, bem ou produto final para venda ou para activo, serviço externo...). Assim, pretende-se obter:

- Nas escolas de ensino não superior, o custo de cada turma, o custo por aluno e o custo de outras actividades internas, bem como da prestação de serviços à comunidade externa;

- Nas faculdades, escolas ou institutos de ensino superior, o custo dos serviços internos, o custo por curso, disciplina ou aluno, o custo de cada projecto de investigação e o custo de outras actividades internas, bem como da prestação de serviços à comunidade;

- Nas outras entidades públicas, o custo de cada actividade, unidade ou serviço.

Com a utilização da contabilidade analítica pretende-se também:

- conhecer o custo dos serviços públicos que têm como contraprestação um preço pago pelo utente enquanto beneficiário do serviço prestado, de modo a fundamentar o montante exigido;

- conhecer os custos e proveitos de actividades complementares à actividade principal do serviço, de modo a poderem ser tomadas decisões sobre a entrega, ou não, da exploração dessas mesmas actividades complementares a entidades externas;

- conhecer e, de certa forma, justificar, a aplicação das receitas constituídas por subsídios e outro tipo de transferências externas, quer em

---

e o Parecer do órgão fiscalizador. O Relatório de Gestão e os Mapas de Execução Orçamental continuam a ser para estas entidades, de prestação obrigatória.

termos de valor, quer em termos de actividade específica de aplicação;

- conhecer o desvio encontrado entre os custos inicialmente previstos e os realmente verificados, de forma a poderem ser efectuadas as necessárias correcções.

São estes os itens principais que a contabilidade analítica deve satisfazer, possibilitando aos responsáveis pela entidade na área da informação financeira, os dados necessários para a apresentação, no relatório de gestão, de indicadores relacionados com a eficiência, eficácia e economia da entidade.

Convém ainda referir que para as entidades que aplicam o POC-Educação, o exercício económico para a contabilidade analítica não coincide com o ano civil, mas antes é entendido como sendo o período correspondente ao ano escolar.

Outra das especificidades do POC-Educação e directamente relacionada com a elaboração e prestação de contas é a obrigação da existência de um sistema de controlo interno que englobe o plano de organização interno, políticas, métodos, técnicas e procedimentos de controlo, bem como quaisquer outros a definir pelos respectivos órgãos de gestão.

Tal como o objectivo do POCP, também com este plano se pretende facultar a integração dos diferentes aspectos da contabilidade – orçamental, patrimonial e analítica - o que irá permitir aos organismos abordar os fluxos contabilísticos, não apenas numa óptica orçamental (receitas e despesas), mas também nas ópticas patrimonial e analítica.

No fundo, o objectivo principal a atingir é o de, no futuro, se poder medir com maior rigor os níveis de eficiência e de eficácia do investimento público no sector da educação, bem como a forma como são aplicados os fundos à sua disposição nas suas diversas áreas de actuação.

#### 1.4. Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL)

O Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL) aprovado pelo Decreto-Lei nº 54-A/99, de 22 de Fevereiro (com alterações da Lei nº 162/99, de 14 de Setembro e do Decreto-Lei nº 315/2000, de 2 de

Setembro), foi outro dos planos sectoriais que surgiu na sequência da aprovação do POCP.

O POCAL é obrigatoriamente aplicável a todas as autarquias locais e entidades equiparadas<sup>282</sup>.

As acções de formação e informação do pessoal da administração local, necessárias para a implementação do POCAL, são promovidas pelos organismos da administração central que, nos termos da lei, dão apoio técnico e jurídico às autarquias locais.

Para acompanhamento das finanças locais, as autarquias locais remetem às comissões de coordenação regional respectivas, até 30 dias após a sua aprovação e independentemente da apreciação pelo órgão deliberativo, cópia dos seguintes documentos, quando aplicável:

- a) Plano plurianual de investimentos;
- b) Orçamento;
- c) Execução anual do plano plurianual de investimentos;
- d) Mapas de execução orçamental;
- e) Balanço;
- f) Demonstração de resultados;
- g) Anexos às demonstrações financeiras.

Este regime de contabilidade compreende, entre outros, os quadros, códigos e notas explicativas das classificações funcional, económica, orçamental e patrimonial e, ainda, o sistema contabilístico, de que se destacam o inventário, a contabilidade de custos e, finalmente, o relatório de gestão.

Os documentos de prestação de contas das autarquias locais que remetem as contas ao Tribunal de Contas são: o balanço; a demonstração de resultados; os mapas de execução orçamental; os anexos às demonstrações financeiras e o relatório de gestão.

O balanço apresenta uma estrutura semelhante à do Plano Oficial de

---

<sup>282</sup> Para efeitos do presente diploma são consideradas entidades equiparadas a autarquias locais as áreas metropolitanas, as assembleias distritais, as associações de freguesias e de municípios de direito público, bem como as entidades que, por lei, estão sujeitas ao regime de contabilidade das autarquias locais, as quais, na economia do diploma, passam a ser designadas por autarquias locais. O disposto no presente diploma aplica-se às Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, com as necessárias adaptações.

Contabilidade Pública (POCP), tendo sido introduzidas alterações que tiveram em conta a adaptação deste à natureza e atribuições das autarquias locais.

Para apoio ao acompanhamento da execução orçamental prevêem-se os mapas de controlo orçamental – Despesa, de controlo orçamental – Receita, e de fluxos de caixa.

O orçamento das autarquias locais apresenta a previsão anual das receitas, bem como das despesas, de acordo com o quadro e código de contas descritos neste diploma.

O orçamento das autarquias locais é constituído por dois mapas:

Mapa resumo das receitas e despesas da autarquia local, que inclui, no caso dos municípios, as correspondentes verbas dos serviços municipalizados, quando aplicável;

Mapa das receitas e despesas, desagregado segundo a classificação económica, a que acresce o dos serviços municipalizados, quando aplicável.

Sem carácter de obrigatoriedade, as despesas orçamentais podem ainda ser discriminadas em conformidade com a estrutura orgânica das autarquias locais, devendo nesse caso considerar-se sempre o capítulo orgânico 01 "Administração autárquica", que integrará, para além das despesas respeitantes aos órgãos da autarquia local, todas as operações relativas aos capítulos 09 "Activos financeiros" e 10 "Passivos financeiros".

#### 1.5. Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social (POCISSSS)

O Decreto-Lei nº 12/2002, de 25 de Janeiro, aprova o Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social, elaborado e adaptado em conformidade com as normas, regras, métodos, conceitos e princípios consignados no Plano Oficial de Contabilidade Pública, aprovado pelo Decreto-Lei nº 232/97, de 3 de Setembro.

O POCISSSS revoga o Plano de Contas das Instituições de Segurança Social (PCISS), aprovado pelo Decreto-Lei nº 24/88, de 29 de Janeiro, cuja concepção assentava já no registo digráfico, tendo como modelo o Plano Oficial de Contabilidade.

O POCISSSS vem dotar as instituições que constituem a estrutura do sistema de solidariedade e de segurança social com um importante instrumento de gestão direccionado para o futuro e preparado para acompanhar o processo de mudança no sector.

Para além das vantagens que emergem do tratamento normalizado de toda a informação financeira para efeitos de integração na contabilidade nacional, são evidentes os benefícios que resultam da adopção do sistema que visa criar as condições para a integração dos diferentes aspectos - contabilidade orçamental, patrimonial e analítica - numa contabilidade pública moderna, de aplicação obrigatória a todos os organismos mencionados no artigo 2º do Decreto-Lei nº 232/97, de 3 de Setembro (que aprova o POCP).

O POCISSSS aplica-se obrigatoriamente a todas as instituições do sistema de solidariedade e segurança social, localizadas no Continente e nas Ilhas.

Os documentos de prestação de contas das instituições abrangidas pelo presente Plano são:

- a) Balanço;
- b) Demonstração de resultados;
- c) Mapas de execução orçamental (receita e despesa);
- d) Anexos às demonstrações financeiras;
- e) Mapa dos fluxos de caixa;
- f) Relatório de gestão;
- g) Parecer do órgão fiscalizador.

Os documentos acima referidos deverão ser assinados pelo órgão legal ou estatutariamente competente para a sua apresentação.

A elaboração do quadro de contas do POCISSSS prevê também a criação dos centros de custos que se considerem mais relevantes, a desenvolver através da classe 9. Tendo ainda em vista dar resposta às exigências da contabilidade orçamental, este Plano contempla a compatibilização da especificidade das receitas e despesas do sistema de solidariedade e de segurança social, nomeadamente as contribuições e as prestações sociais, com a estrutura do classificador económico das receitas e das despesas do Estado, que estiver em vigor.

Os documentos previsionais (mapas de execução orçamental) a adoptar por todas as instituições do sistema de solidariedade e de segurança social são: planos plurianuais de actividades; plano anual; orçamento; plano financeiro.

Para acompanhamento da execução orçamental, deverão utilizar-se os mapas de: controlo orçamental - Despesa; controlo orçamental - Receita; fluxos de caixa.

O orçamento da segurança social apresenta a previsão anual das receitas, bem como das despesas, de acordo com o quadro e código de contas descritos neste diploma.

O orçamento do sistema de solidariedade e da segurança social é constituído por dois mapas: mapa resumo das receitas e despesas previsionais, desagregadas pelas diversas modalidades de protecção social, designadamente regimes de solidariedade e de segurança social, eventualidades por eles cobertas, bem como protecção à família e acção social; mapa resumo das receitas e despesas, desagregado segundo a classificação económica das receitas e despesas públicas.

Na execução do orçamento da segurança social devem observar-se normas de rigorosa economia, eficiência e eficácia na administração das verbas orçamentais atribuídas para fazer face às suas despesas.

Os mapas de execução orçamental das despesas e das receitas articulam-se com o dos fluxos de caixa e permitem acompanhar de forma sintética todo o processo de realização das despesas e de arrecadação das receitas.

#### 1.6. Plano Oficial de Contabilidade das Federações Desportivas, Associações e Agrupamentos de Clubes (PROFAC)

As medidas de política para a área do desporto, inscrevem a necessidade da existência de um normativo contabilístico para o associativismo desportivo, nomeadamente para as federações desportivas<sup>283</sup>, associações e

---

<sup>283</sup> Conforme refere Meirim, J. M. (2002), " Na actualidade dir-se-ia que se caminha para uma unanimidade de opiniões quanto à caracterização jurídica das federações desportivas, mesmo quando titulares do estatuto de

agrupamentos de clubes<sup>284</sup>.

Assim, de acordo com a especificidade das federações desportivas, associações e agrupamentos de clubes, que requerem normas especiais para aplicação de um plano de contas adequado, foi elaborado o presente normativo.

O presente plano de contas sectorial, aplicado à contabilidade das entidades referidas, constitui um poderoso instrumento de gestão económica e financeira, que permite uma apreciação mais rigorosa e transparente, um melhor julgamento quanto aos critérios utilizados, bem como à racionalidade da utilização dos apoios do Estado ao associativismo desportivo.

O Plano Oficial de Contabilidade (POC), decorrente da transposição para o direito interno português da Directiva nº 78/660/CEE (4.ª Directiva), através do Decreto-Lei nº 410/89, de 21 de Novembro, foi genericamente adaptado às necessidades de gestão específicas das federações, associações e agrupamentos de clubes e também do interesse público em conhecer de forma mais transparente os resultados das actividades por estas desenvolvidas<sup>285</sup>.

Daí resultou a aprovação pelo Decreto-Lei nº 74/98, de 27 de Março, do Plano Oficial de Contabilidade para as Federações Desportivas, Associações e Agrupamentos de Clubes (PROFAC), anexo ao presente diploma e dele fazendo parte integrante.

Este plano oficial de contas sectorial visa o princípio da uniformização para um vasto leque de realidades intrínsecas e diversificadas inerentes ao associativismo desportivo.

As entidades a quem se destina este normativo prestam um serviço de utilidade pública<sup>286</sup> que deve prosseguir a satisfação das necessidades dos seus utilizadores como um fim, pautando-se por critérios de eficácia e eficiência, pelo que se seguiu o estabelecido na lei, que define os factores que

---

utilidade pública desportiva, como pessoas colectivas de direito privado sem fins lucrativos, constituídas sob a forma associativa" – A Federação Desportiva como Sujeito Público do Direito Desportivo, Coimbra Editora.

<sup>284</sup> De acordo com as Grandes Opções do Plano (GOP) para 1997.

<sup>285</sup> As divergências encontradas no regime contabilístico do PROFAC face ao POC revelam as características e identidade dos destinatários deste diploma.

<sup>286</sup> Sublinhado nosso.

determinam a tarifa, o valor ou o preço dos serviços prestados pela generalidade daquelas entidades.

Para além da aplicação<sup>287</sup> do plano em apreço, a contabilidade analítica deverá ser utilizada na determinação do valor dos serviços prestados bem como dos projectos participados pela administração central, regional e local e outras entidades nacionais ou internacionais, assim como na demonstração de resultados por funções e por actividades.

O PROFAC é obrigatoriamente aplicável às federações e associações, bem como aos agrupamentos de clubes.

O PROFAC compreende, além da lista de contas de contabilidade geral e de contabilidade analítica<sup>288</sup>, as notas explicativas, os critérios valorimétricos e os documentos finais obrigatórios.

Este plano constitui, em si mesmo, uma poderosa «ferramenta» estruturante para a gestão dos organismos responsáveis pelo desenvolvimento do fenómeno desportivo em Portugal.

Deste modo, pretende-se que todas as estruturas que coordenam, organizam e lideram o desporto federado assegurem uma gestão criteriosa quer das receitas provenientes da sua actividade corrente quer das que são postas à sua disposição pelo Estado, a fim de se cumprirem critérios de racionalidade e transparência, para além do rigor, colocados na gestão e organização de uma tão importante actividade económica como é o desporto.

Será também um instrumento eficaz, que permitirá uma análise detalhada por critérios, tendo em vista o estabelecimento de prioridades de desenvolvimento da actividade desportiva, bem como suportará qualitativamente as tomadas de decisão sempre inerentes a processos de gestão dinâmicos, sejam eles correntes ou estratégicos.

Este instrumento constitui desde já também a oportunidade de modernizar e relançar as estruturas associadas ao desporto<sup>289</sup>, na senda do

---

<sup>287</sup> Durante e mesmo após o período estabelecido para aplicação deste plano oficial de contabilidade serão previstas acções de apoio técnico e acompanhamento por parte das entidades ou organismos competentes.

<sup>288</sup> As contas da classe 9, «Contabilidade, analítica», do presente Plano são de utilização facultativa, podendo as entidades adoptar outras contas e designações que se considerem mais adequadas à sua gestão.

<sup>289</sup> Conforme salienta a introdução do PROFAC “Esperamos que este trabalho seja o contributo eficaz para o arranque definitivo de uma nova postura de gestão, moderna e actuante, com o objectivo último de colocar o



desenvolvimento e do potenciar de todos os esforços, em prol do êxito que se pretende para o desporto nacional.

Foram considerados os seguintes princípios contabilísticos<sup>290</sup> fundamentais, com o objectivo de obter uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e dos resultados das operações das entidades:

- da continuidade;
- da consistência;
- da especialização (ou do acréscimo);
- do custo histórico;
- da prudência;
- da substância sob a forma;
- da materialidade.

Em relação aos critérios de valorimetria focamos as existências (ponto 3.3), entre as quais destacamos os seguintes métodos de custeio das saídas: a) Custo específico; b) Custo médio ponderado; c) FIFO; d) LIFO; e) Custo padrão<sup>291</sup>.

Inseridos nas demonstrações financeiras encontramos o balanço, a demonstração de resultados e a demonstração de resultados por funções.

Mencionaremos, de forma mais detalhada, os outros itens deste plano aquando da proposta de um plano de contabilidade específico para clubes desportivos.

### 1.7. Plano Oficial de Contabilidade (POC)<sup>292</sup>

A adesão de Portugal às Comunidades Europeias determinou a necessidade de se proceder a alguns ajustamentos em matérias contabilísticas, de acordo com o previsto na Directiva nº 78/660/CEE (4ª Directiva), que implicaram a revisão do Plano Oficial de Contabilidade,

---

desporto ao serviço de uma sociedade e de um país à beira do século XXI, com estruturas organizadas que lhe dêem corpo e sejam o seu reflexo".

<sup>290</sup> Ver explicitação destes princípios no nº 2 do PROFAC.

<sup>291</sup> As existências poderão ser valorizadas ao custo padrão se este for apurado de acordo com os princípios técnicos e contabilísticos adequados; de contrário, deverá haver um ajustamento que considere os desvios verificados (3.3.12 – PROFAC).

<sup>292</sup> Borges, A. e Ferrão, M.(1990), O novo POC comentado – aspectos contabilísticos e fiscais, Rei dos Livros; Bento, J. e Machado, M. (1998), O Plano Oficial de Contabilidade explicado, 26ª Ed., Porto Editora.

aprovado pelo Decreto-lei nº 47/77, de 7 de Fevereiro, e legislação complementar.

Como referimos, a adesão, em 1986, do nosso País à CEE veio trazer-lhe a obrigação de incluir no seu normativo as disposições das directivas comunitárias<sup>293</sup>.

Consciente da tarefa que se lhe impunha no que respeita às disposições de ordem contabilística, a Comissão de Normalização Contabilística (CNC) inclui, nesse mesmo ano, no Plano de Actividades para 1987 a adaptação do Plano Oficial de Contabilidade (POC) à 4ª Directiva<sup>294</sup>.

Uma das preocupações da Directiva é a divulgação da informação sobre sociedades em regime de grupo e a preparação das contas para a consolidação, matéria que veio posteriormente a ser objecto de outra Directiva daquele Conselho, a nº 83/349/CEE (7ª Directiva)<sup>295</sup>.

Face a estes pressupostos, e nos termos da alínea a) do nº1 do artigo 201º da Constituição, o Governo, através do Decreto-Lei nº 410/89, de 21 de Novembro<sup>296</sup>, aprova o Plano Oficial de Contabilidade (POC)<sup>297</sup>, anexo ao presente diploma e que dele faz parte integrante.

O POC<sup>298</sup> é obrigatoriamente aplicável às seguintes entidades:

- a) Sociedades nacionais e estrangeiras abrangidas pelo Código das Sociedades Comerciais;
- b) Empresas individuais reguladas pelo código Comercial;
- c) Estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada;
- d) Empresas públicas;

---

<sup>293</sup> Em 25 de Julho de 1978 foi adoptada pelo Conselho das Comunidades Europeias a Directiva 78/660/CEE (4º Directiva do Conselho), relativa às contas anuais de certas formas de sociedades. O seu objectivo primordial é a coordenação das disposições nacionais dos vários Estados Membros respeitantes à estrutura e conteúdo das contas anuais e do relatório de gestão, aos critérios de valorimetria, assim como ao exame e divulgação desses documentos (assegurando a comparabilidade e equivalência da informação financeira divulgada).

<sup>294</sup> A 4ª Directiva estabelece esquemas de modelos obrigatórios para a elaboração do balanço e da demonstração dos resultados, as informações a divulgar em notas anexas e o conteúdo mínimo do relatório de gestão.

<sup>295</sup> Decreto-Lei nº 238/91 de 2 de Julho "O presente diploma tem como objectivo transpor para o direito interno as normas de consolidação de contas, estabelecidos na 7ª Directiva (83/349/CEE), relativa ao direito das sociedades, aprovada pelo Conselho das Comunidades Europeias em 13 de Junho de 1983, introduzindo, ainda, as alterações correspondentes ao Código das Sociedades Comerciais no Código do Registo Comercial e no Plano Oficial de Contabilidade".

<sup>296</sup> É revogado o Decreto-Lei nº 47/77, de 7 de Fevereiro.

<sup>297</sup> Ver aditamentos e novas redacções em artigos, pelos DL nº 238/91, de 2 de Julho, DL nº 127/95, de 1 de Junho, DL nº 44/99, de 12 de Fevereiro, DL nº 79/2003, de 23 de Março e DL nº 35/2005, de 17 de Fevereiro.

<sup>298</sup> O presente diploma entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1990.

- e) Cooperativas;
- f) Agrupamentos complementares de empresas e agrupamentos europeus de interesse económico;
- g) Outras entidades que, por legislação específica, já se encontrem sujeitas à sua adopção ou venham a estar.

O Plano revisto é composto pelos seguintes capítulos:

- 1 – Introdução;
- 2 - Considerações Técnicas (2.1 - balanço, 2.2 - demonstração dos resultados por naturezas, 2.3 - demonstração dos resultados por funções, 2.4 - anexo, 2.5 - quadro e código de contas, 2.6 - demonstração dos fluxos de caixa, 2.7 - tratamento de ligações entre empresas, 2.8 - acréscimos e diferimentos, 2.9 - provisões, 2.10 - Titulação das Dívidas, 2.11 - Apresentação das Demonstrações Financeiras);
- 3 - Características da Informação Financeira (3.1 - objectivos, 3.2 - características qualitativas, 3.2.1 - relevância, 3.2.2 - fiabilidade, 3.2.3 - Comparabilidade);
- 4 - Princípios Contabilísticos;
- 5 - Critérios de Valorimetria (5.1 - disponibilidades, 5.2 - dívidas de e a terceiros, 5.3 - existências, 5.4 - imobilizações);
- 6 – Balanços;
- 7 - Demonstrações dos Resultados (demonstração dos resultados por naturezas, demonstração dos resultados por funções);
- 8 - Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados
- 9 - Demonstração dos Fluxos de Caixa (9.1- modelos da demonstração dos fluxos de caixa, 9.2 - anexo à demonstração dos fluxos de caixa);
- 10 - Quadro de Contas
- 11 - Código de Contas (classe 1 – disponibilidades, classe 2 – terceiros, classe 3 – existências, classe 4 – imobilizações, classe 5 - capital, reservas e resultados transitados, classe 6 - custos e perdas, classe 7- proveitos e ganhos, classe 8 – resultados);
- 12 - Notas Explicativas (classe 1 - disponibilidades, classe 2 - terceiros,

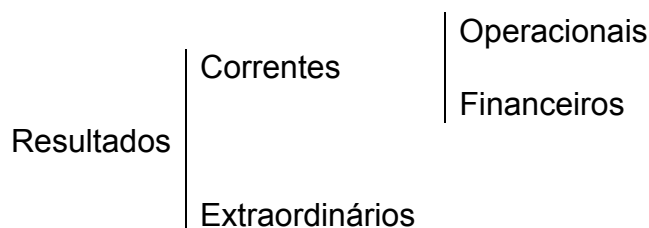
classe 3 - existências, classe 4 - imobilizações , classe 5 - capital, reservas e resultados transitados, classe 6 - custos e perdas, classe 7 - proveitos e ganhos, classe 8 - resultados);

13 - Normas de Consolidação de Contas (13.1 - aspectos preliminares, 13.2 - demonstrações financeiras consolidadas, 13.2.1 - regras gerais, 13.2.2 - objectivo, 13.2.3 - data de elaboração, 13.2.4 - alterações na composição do conjunto, 13.3 - métodos de consolidação, 13.4 - método de consolidação integral, 13.4.1 - regras gerais, 13.4.2 - critérios de valorimetria, 13.4.3 - impostos diferidos, 13.4.4 - eliminações, 13.4.5 - interesses minoritários, 13.5 - método de consolidação proporcional, 13.6 - contabilização das participações em associados, 13.6.1 - método de equivalência patrimonial, 13.6.2 – exclusões, 13.7 - disposições transitórias);

14 - Demonstrações Financeiras Consolidadas (14.1 - balanço consolidado, 14.2 - demonstração consolidada dos resultados por naturezas, 14.3 - demonstração consolidada dos resultados por funções, 14.4 - demonstração consolidada dos fluxos de caixa, 14.5 - anexo ao balanço e à demonstração de resultados consolidados).

Dos dois modelos de balanço previstos na 4ª Directiva foi escolhido o que menos se afasta da apresentação tradicional. Sendo a estrutura do balanço obrigatória, indica-se a correspondência de cada um dos seus elementos com as contas do Plano, cuja seriação se mantém.

A 4ª Directiva previa, também, quatro modelos de demonstração de resultados, tendo sido escolhido, como obrigatório, aquele que apresentava, em disposição horizontal, os custos e proveitos classificados por natureza. O modelo adoptado privilegia uma classificação que permite comparabilidade dos resultados, no tempo e no espaço:



Para melhor informação dos utentes, esta demonstração financeira também inclui as quantias correspondentes ao ano anterior.

Em relação ao quadro e código de contas, continuam reservadas as classes 9 e 0 à contabilidade interna, analítica ou de custos, e ao tratamento de outras informações, nomeadamente as respeitantes às designadas Contas de ordem, para as quais não se prevê tratamento digráfico.

As demonstrações financeiras devem proporcionar informação acerca da posição financeira, das alterações desta e dos resultados das operações, para que sejam úteis a investidores, a credores e a outros utentes.

A informação deve ser compreensível aos que a desejem analisar e avaliar, ajudando-os a distinguir os utentes de recursos económicos que sejam eficientes dos que o não sejam, mostrando ainda os resultados pelo exercício da gerência e a responsabilidade pelos recursos que lhe foram confiados.

Os destinatários da informação financeira são, mais especificamente, os seguintes: investidores, financiadores, trabalhadores, fornecedores e outros credores, administração pública e público em geral.

A qualidade essencial da informação proporcionada pelas demonstrações financeiras é a de que seja compreensível aos utentes, sendo a sua utilidade determinada pelas seguintes características<sup>299</sup>:

- Relevância;
- Fiabilidade;
- Comparabilidade.

Estas características, juntamente com conceitos, princípios e normas contabilísticas adequadas, fazem que surjam demonstrações financeiras geralmente descritas como apresentando uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e do resultado das operações da empresa.

Os princípios contabilísticos definidos para o POC são idênticos aos que apresentamos para o PROFAC. Encontramos, situação similar no que

---

<sup>299</sup> Ver ponto 3.2 do POC.

respeita aos critérios de valorimetria (existências; métodos de custeio de saídas)<sup>300</sup>.

De salientar que, continuam a ser desenvolvidos no âmbito das organizações europeias dos profissionais de contabilidade e em ligação com as estruturas da CEE (UE), vários trabalhos com vista a conseguir a harmonização contabilística mundial, objectivo máximo da «International Federation of Accountants» (IFAC). Para a sua consecução, estão a fazer-se esforços no sentido de eliminar as divergências, não muito significativas, entre as normas contabilísticas contidas na 4ª Directiva e as normas internacionais de contabilidade emitidas pelo «International Accounting Standards Committee» (IASC), órgão dependente da IFAC. Neste sentido, o próprio IASC se propõe limitar as opções de políticas contabilísticas contidas nas suas normas de forma a facilitar a harmonização.

---

<sup>300</sup> Ver redacção do Decreto-Lei nº 35/2005 de 17 de Fevereiro.

## 2. Plano de Contabilidade dos Clubes Desportivos de Utilidade Pública (PCCDUP)<sup>301</sup>

---

### 2.1. Considerações Genéricas

Parece-nos importante apresentar algumas características para um plano de contabilidade a ser implementado e utilizado de forma sistemática (obrigatória), pelos clubes desportivos (e eventualmente outras entidades afins), com especial destaque para os de utilidade pública. A relevância que damos a este plano resulta também, das respostas que registamos nos inquéritos, dos clubes seleccionados.

O plano de contas que apresentamos, em anexos, foi elaborado a partir do cruzamento de dados, de planos de contabilidade (POC, com adaptações individualizadas) utilizados por três clubes, bem como do plano de contas definido no PROFAC.

---

<sup>301</sup> De acordo com informações recolhidas prevê-se, a revogação POC, actualmente em vigor, o que levará a alterações dos POC'S sectoriais. A Comissão de Normalização Contabilística (CNC) disponibilizou no seu site, [www.cnc.min-financas.pt](http://www.cnc.min-financas.pt), o "Projecto de Novo Modelo de Normalização Contabilística" denominado Sistema de Normalização Contabilística (SNC), prevendo-se que se torne eficaz a partir de 1 de Janeiro de 2008 (já se preconiza o adiamento para 1 de Janeiro de 2009). O "Sistema de Normalização Contabilística" (SNC) proposto prefigura um modelo baseado em princípios e não em regras, aderente, portanto, ao modelo do IASB (International Accounting Standards Board) adoptado na União Europeia, mas garantindo a compatibilidade com as Directivas Contabilísticas Comunitárias. É um modelo em que se atende às diferentes necessidades de relato financeiro, dado o tecido empresarial a que irá ser aplicado, e em que se permite uma intercomunicabilidade quer horizontal, quer vertical. Por último, pretende-se que seja suficientemente flexível para acolher com oportunidade as alterações às normas do IASB adoptadas na União Europeia." (Conforme Joaquim Guimarães, Julho 2007).

CNC (*versão 070618*) PROJECTO DE DL SOBRE O SNC (apenas alguns artigos):

Artigo 1º - Objecto - É aprovado o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), anexo ao presente diploma e que dele faz parte integrante. Artigo 2º - Âmbito - O SNC é obrigatoriamente aplicável às seguintes entidades, excepto quanto ao disposto nos artigos 3º e 4º:a) Sociedades nacionais e estrangeiras abrangidas pelo Código das Sociedades Comerciais; b) Empresas individuais reguladas pelo Código Comercial; c) Estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada; d) Empresas públicas; e) Cooperativas; f) Agrupamentos complementares de empresas e agrupamentos europeus de interesse económico; g) Outras entidades que, por legislação específica, se encontrem sujeitas ao POC ou venham a estar sujeitas ao SNC. Artigo 3º - Aplicação das normas internacionais de contabilidade - (...) 2. As entidades obrigadas a aplicar o SNC, que não sejam abrangidas pelo disposto no número anterior, podem optar por elaborar as respectivas contas consolidadas em conformidade com as Normas Internacionais de Contabilidade adoptadas nos termos do artigo 3º do Regulamento (CE) nº 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, desde que as suas demonstrações financeiras sejam objecto de certificação legal das contas. Artigo 12º - Referências ao POC - Sempre que aplicável e com as necessárias adaptações, as referências ao POC em anteriores diplomas legislativos devem passar a ser entendidas como referências ao SNC. Artigo 13º - Norma revogatória - São revogados os seguintes diplomas: Decreto-Lei nº 410/89, de 21 de Novembro; Decreto-Lei nº 238/91, de 2 de Julho (artigos 1º a 4º e 7º e 8º); Decreto-Lei nº 29/93, de 12 de Fevereiro; Decreto-Lei nº 127/95, de 1 de Junho; Decreto-Lei nº 35/2005, de 17 de Fevereiro (artigos 4º, 7º e 11º a 15º); São revogadas as Directrizes Contabilísticas números 1 a 29 emitidas pela CNC. Artigo 14º - Produção de efeitos - O SNC anexo ao presente diploma, entra em vigor no primeiro exercício que se inicie em ou após 1 de Janeiro de 2008.

As alocações que fazemos são, algumas delas, subtraídas do diploma de aprovação e da introdução do PROFAC, que consideramos, face às suas características e objectivos, ser o plano de referência. Utilizamos também, entre outras, as menções que compusemos sobre ONG`s.

Actualmente, as ONG`s/ISFL (nas quais estão incluídas, entre outros, os clubes desportivos) aparecem sob formas jurídicas próprias, atingindo já um elevado e complexo nível económico e organizacional.

É neste contexto que surge a fiscalidade. Tratando-se de organizações que movimentam riqueza, não pode o Estado ou, mais concretamente, as administrações fiscais dos Estados alhearem-se do seu funcionamento e actuação na sociedade civil.

Na actualidade, a intervenção estadual na grande maioria dos países limita-se a uma supervisão efectiva das actividades das organizações (e.g., impedir que as organizações não-governamentais prossigam actividades lucrativas que beneficiem directamente pessoas singulares ou colectivas) e a um controlo contabilístico e fiscal.

Estas entidades não podem exercer, pelo menos de um modo continuado, actividades de carácter lucrativo, assumindo estas organizações, necessária e obrigatoriamente, uma dimensão social ou de interesse público.

A esta relativa simplicidade de qualificação jurídica das ONG`s/ISFL e a enumeração das suas actividades contrapõe-se a complexidade e especificidade dos regimes fiscais aplicáveis a estas organizações.

A essência destas entidades é, assim, determinada por estes dois modelos. Em simultâneo, permite uma separação clara e objectiva entre as actividades lucrativas das ONG`s/ISFL e as suas actividades de natureza não lucrativa.

A distinção entre actividades lucrativas e não lucrativas é fundamental, autonomizando jurídico fiscalmente o sector privado do “sector social”, com a concomitante atribuição de diferentes estatutos jurídico-fiscais a estes sectores da sociedade.

Em sede de direito comparado, os principais problemas levantam-se quando estas organizações exercem, de modo esporádico ou indirectamente,



actividades de natureza lucrativa. Os sistemas fiscais tentam encontrar respostas satisfatórias para este tipo de problemas de modo a não impedir, ou limitar desnecessariamente, o normal funcionamento das ONG's/ISFL.

O facto de estas organizações não estarem (em regra) obrigadas ao pagamento de impostos não implica que os estados (administrações fiscais) se abstenham de supervisionar as suas actividades ou as dispensem do cumprimento de determinadas obrigações fiscais (e.g., a apresentação de declaração de rendimentos bem como a existência de uma contabilidade organizada e auditada anualmente). Neste contexto, é de sublinhar que as administrações fiscais de alguns obrigam as ONG's a entregar anualmente, para além da declaração de rendimento, os respectivos livros contabilísticos e relatórios financeiros<sup>302</sup>.

Deste modo, as medidas de política para a área do desporto, inscrevem a necessidade da existência de um normativo contabilístico específico para o associativismo desportivo, nomeadamente para os clubes desportivos, de utilidade pública.

O plano de contas sectorial (proposto), será aplicado à contabilidade das entidades referidas, constituindo um poderoso instrumento de gestão económica e financeira, que permitirá uma apreciação mais rigorosa e transparente, um melhor julgamento quanto aos critérios utilizados, bem como à racionalidade da utilização dos apoios do Estado e outras entidades ao associativismo desportivo.

O Plano Oficial de Contabilidade (POC), decorrente da transposição para o direito interno português da Directiva nº 78/660/CEE (4ª Directiva), através do Decreto-Lei nº 410/89, de 21 de Novembro, foi genericamente adaptado às necessidades de gestão específicas de clubes desportivos e também do interesse público em conhecer de forma mais transparente os resultados das actividades por estes desenvolvidas. Foi, ainda considerado o estabelecido no PROFAC,

As divergências encontradas no presente regime contabilístico face ao POC revelam as características e identidade dos destinatários deste diploma.

---

<sup>302</sup> Ver capítulo V ponto 4. ONG's.

De um modo geral, as contas do POC foram adoptadas, salvo em casos pontuais, com alteração de designação, ou não foram consideradas determinadas rubricas, por os factos não se enquadrarem na gestão das entidades referidas.

Mantiveram-se princípios e critérios normalmente aceites no âmbito contabilístico e também a flexibilidade que o POC apresenta quer quanto à abertura de contas específicas quer quanto à adaptação de designações de contas mais consentâneas com as diversas realidades que as entidades encerram.

Este plano oficial de contas sectorial visa o princípio da uniformização para um vasto leque de realidades intrínsecas e diversificadas inerentes ao associativismo desportivo.

As entidades a quem se destina este normativo prestam um serviço de utilidade pública que deve prosseguir a satisfação das necessidades dos seus utilizadores como um fim, pautando-se por critérios de eficácia e eficiência, pelo que se seguiu o estabelecido na lei, que define os factores que determinam a tarifa, o valor ou o preço dos serviços prestados pela generalidade daquelas entidades.

Para além da aplicação do plano em apreço, a contabilidade analítica deverá ser utilizada na determinação do valor dos serviços prestados bem como dos projectos participados pela administração central, regional e local e outras entidades nacionais ou internacionais, assim como na demonstração de resultados por funções e por actividades.

Durante e mesmo após o período estabelecido para aplicação deste plano oficial de contabilidade serão previstas acções de apoio técnico e acompanhamento por parte das entidades ou organismos competentes.

#### Artigo 2º

##### Âmbito de aplicação

1 - O presente normativo contabilístico é (será) obrigatoriamente aplicável aos clubes desportivos, com estatuto de utilidade pública.

2 - A organização contabilística deve ser estabelecida em conformidade com o plano de contas constante do presente diploma, que deve

corresponder às necessidades de gestão económico-financeira das entidades definidas no nº 1 e permitir um controlo orçamental permanente, bem como a fácil verificação da correspondência entre os valores patrimoniais e contabilísticos.

### Artigo 3º

#### Plano de contas

1 - O Plano (Oficial) de Contabilidade para os Clubes Desportivos, com Estatuto de Utilidade Pública compreende, além da lista de contas de contabilidade geral e de contabilidade analítica, as notas explicativas, os critérios valorimétricos e os documentos finais obrigatórios.

2 - As contas da classe 9, «Contabilidade analítica», do presente Plano são de utilização obrigatória, podendo, no entanto, as entidades adoptar outras subcontas e designações que se considerem mais adequadas à sua gestão.

### Artigo 4º

#### Prestação de contas

1 - Os documentos de prestação de contas são: a) Balanço; b) Demonstração de resultados; c) Mapas de execução orçamental (receita e despesa); d) Mapa dos fluxos de caixa; e) Anexos às demonstrações financeiras; f) Relatório de gestão; g) Parecer do órgão fiscalizador.

2 - Os documentos referidos no número anterior deverão ser assinados pelo órgão legal ou estatutariamente competente para a sua apresentação.

## 2.2. Proposta de Plano (oficial) de Contabilidade para Clubes Desportivos, com Estatuto de Utilidade Pública (PCCDUP)

### 2.2.1. Introdução

O Plano Oficial de Contabilidade para os Clubes Desportivos, com Estatuto de Utilidade Pública tem (terá) como objectivo contribuir para uma melhor gestão dos meios financeiros que envolvem a actividade desportiva em geral e os clubes em particular.

Este instrumento constitui, em si mesmo, uma poderosa «ferramenta» estruturante para a gestão dos organismos responsáveis pelo desenvolvimento do fenómeno desportivo em Portugal.

Salienta-se que a adaptação do Plano Oficial de Contabilidade a este sector de actividade não lhe retirou flexibilidade nem capacidade de desagregação, mantendo-lhe a estabilidade da estrutura.

Deste modo, pretende-se que as estruturas que organizam, e promovem o desporto federado e não federado assegurem uma gestão criteriosa quer das receitas provenientes da sua actividade corrente quer das que são postas à sua disposição pelo Estado ou outras entidades (privadas), a fim de se cumprirem critérios de racionalidade e transparência, para além do rigor, colocados na gestão e organização de uma tão importante actividade económica como é o desporto.

Será também um instrumento eficaz, que permitirá uma análise detalhada por critérios, tendo em vista o estabelecimento de prioridades de desenvolvimento da actividade desportiva, bem como suportará qualitativamente as tomadas de decisão sempre inerentes a processos de gestão dinâmicos, sejam eles correntes ou estratégicos.

Este plano constituirá também, a oportunidade de modernizar e relançar as estruturas associadas ao desporto, na senda do desenvolvimento, da transparência, do rigor e do potenciar de todos os esforços, em prol do êxito que se pretende para o desporto nacional.

O PCCDUP prevê também a criação dos centros de custos que se considerem mais relevantes, a desenvolver através da classe 9. Tendo ainda em vista dar resposta às exigências da contabilidade orçamental, este Plano contempla a compatibilização da especificidade das receitas e despesas das entidades.

### 2.2.2. Características<sup>303</sup>

#### 2 - (algumas) Considerações Técnicas

2.1 – Balanço; 2.2 - Demonstração de resultados; 2.3 - Mapas de execução orçamental; 2.4 - Anexos às demonstrações financeiras; 2.5 - Quadro e código de contas; 2.6 - Especificidades do tratamento contabilístico das operações orçamentais; 2.7 - Provisões, amortizações e resultados líquidos; 2.8 - Sistema contabilístico e 2.9 - Sistema de controlo interno.

---

<sup>303</sup> Mantemos a numeração normalmente utilizada nos POC's.

As instituições do sistema de solidariedade e de segurança social adoptarão um sistema de controlo interno que englobe o plano de organização interno, políticas, métodos, técnicas e procedimentos de controlo, bem como quaisquer outros a definir pelos respectivos órgãos de gestão que permitam assegurar o desenvolvimento das suas actividades de forma eficaz, eficiente e com qualidade assegurem a salvaguarda dos seus activos, a prevenção de ilegalidades, a exactidão e a integridade dos registos contabilísticos de forma a tornar mais fiável a informação financeira.

Este plano apresenta um detalhado conjunto de objectivos que os procedimentos de controlo devem visar, bem como um grande número de métodos e procedimentos que deverão fazer parte das normas de controlo interno a implementar.

Entre os objectivos, destacam-se: a) a salvaguarda da legalidade e regularidade na elaboração e execução dos documentos orçamentais, financeiros e contabilísticos; b) o cumprimento das deliberações dos órgãos de gestão e decisões dos respectivos titulares; c) a salvaguarda do património; d) e exactidão e integridade dos registos contabilísticos e a fiabilidade de toda a informação produzida; e) a utilização eficaz e adequada dos fundos dentro dos pressupostos legalmente atribuíveis para a assunção de encargos; f) o registo atempado e pelas quantias correctas de todas as receitas e despesas nos documentos apropriados e dentro do período a que dizem respeito; g) o controlo das aplicações e do ambiente informático; h) o incremento de critérios rigorosos de gestão que proporcionem uma resposta eficaz e eficiente a todas as solicitações; i) a implementação de normas e procedimentos que visem a qualidade de todas as actividades desenvolvidas.

### 3 - Princípios e regras

#### 3.1 - Princípios orçamentais

Na elaboração e execução do orçamento da segurança social devem ser seguidos os seguintes princípios orçamentais:

Princípio da anualidade - o orçamento da segurança social é anual, coincidindo o ano económico com o ano civil;

Princípio da unidade e universalidade - o orçamento da segurança

social é unitário e compreende todas as receitas e despesas do sistema;

Princípio do equilíbrio - o orçamento da segurança social deve prever os recursos necessários para cobrir todas as despesas;

Princípio da especificação - o orçamento da segurança social discrimina suficientemente todas as despesas e receitas nele previstas;

Princípio da não consignação - o produto de quaisquer receitas não pode ser afecto à cobertura de determinadas despesas, salvo quando essa afectação for permitida por lei;

Princípio da não compensação - todas as despesas e receitas são previstas pela importância integral em que foram avaliadas, sem deduções de qualquer natureza.

### 3. 2 - Princípios contabilísticos

A aplicação dos princípios contabilísticos fundamentais a seguir formulados deve conduzir à obtenção de uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira, dos resultados e da execução orçamental da entidade.

Quando não for possível aplicar os princípios estabelecidos neste Plano de modo a assegurar que as contas anuais expressem a referida imagem verdadeira e apropriada, deverá indicar-se no anexo a correspondente justificação<sup>304</sup>.

Princípio da entidade contabilística - Constitui entidade contabilística todo o ente público ou de direito privado que esteja obrigado a elaborar e a apresentar contas de acordo com o presente Plano.

Princípio da continuidade - Considera-se que a entidade opera continuamente, com duração ilimitada. Desta forma, entende-se que não tem intenção nem necessidade de entrar em liquidação ou de reduzir significativamente o volume das suas operações.

Princípio da consistência - Considera-se que o clube desportivo não altera as suas políticas contabilísticas de um exercício para o outro. Se o fizer, e a alteração tiver efeitos materialmente relevantes, esta deve ser referida de

---

<sup>304</sup> Indicação e justificação das disposições do PCCDUP que, em casos excepcionais devidamente fundamentados e sem prejuízo do legalmente estabelecido, tenham sido derogadas e dos respectivos efeitos no balanço e na demonstração de resultados, tendo em vista a necessidade de estes darem uma imagem verdadeira e apropriada do activo, do passivo e dos resultados das instituições.

acordo com o anexo às demonstrações financeiras.

Princípio da especialização (ou acréscimo). - Os proveitos e os custos são reconhecidos quando obtidos ou incorridos, independentemente do seu recebimento ou pagamento, devendo incluir-se nas demonstrações financeiras dos períodos a que respeitam.

Princípio do custo histórico - Os registos contabilísticos devem basear-se em custos de aquisição ou de produção.

Princípio da prudência - Significa que é possível integrar nas contas um grau de precaução ao fazer as estimativas exigidas em condições de incerteza, sem, contudo, permitir a criação de reservas ocultas ou provisões excessivas ou a deliberada quantificação de activos e proveitos por defeito ou de passivos e custos por excesso.

Princípio da materialidade - As demonstrações financeiras devem evidenciar todos os elementos que sejam relevantes e que possam afectar avaliações ou decisões pelos utentes interessados.

Princípio da não compensação - Não se deverão compensar saldos de contas activas com contas passivas (balanço), de contas de custos e perdas com contas de proveitos e ganhos (demonstração de resultados) e em caso algum de contas de despesa com contas de receita (mapas de execução orçamental).

Princípio da substância sob a forma - As operações devem ser contabilizadas atendendo à sua substância e à realidade financeira, e não apenas à sua forma legal.

4 - Critérios de valorimetria (4.1. Disponibilidades; 4.2. Dívidas de e a terceiros 4.3. Existências; 4.4. Imobilizações).

5 - Demonstrações financeiras (5.1. Balanço; 5.2. Demonstração de resultados; 5.3. Demonstração de resultados por funções).

5.1.2. - Anexo ao balanço e à demonstração de resultados (Mapa 5 A -Activo bruto, amortizações e provisões; Mapa5B - Rubricas; Mapa 5 C - Contas; Mapa 5 D - Movimentos, bens destinados ao consumo e bens destinados à venda; Mapa 5 E – Movimentos, produtos acabados e intermédios subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos, Prestações de serviços; Mapa 5 F - Custos e

perdas: conta 6.8, Proveitos e ganhos: conta 7.8; Mapa 5 G - Custos e perdas: conta 6.9, Proveitos e ganhos: conta 7.9).

6 - Demonstração dos fluxos de caixa (6.1 - Mapa de demonstração dos fluxos de caixa; 6.2 - Mapa do anexo à demonstração dos fluxos de caixa).

7 - Quadro de contas

8 - Códigos de contas (Classe 1-Disponibilidades; Classe 2 - Terceiros; Classe 3 - Existências; Classe 4 – Imobilizações; Classe 5 - Fundo social e reservas; Classe 6 - Custos e perdas; Classe 7 - Proveitos e ganhos, Classe 8 - Resultados; Classe 9 - Contabilidade analítica, contabilidade de custos).

9 - Notas explicativas

### 2.2.3. Explicitação do quadro e códigos de contas

Com o objectivo de proporcionar uma melhor leitura e análise do quadro e códigos de contas<sup>305</sup>, mantendo uma estrutura adequada, apresentamos nas páginas seguintes os itens sublinhados.

### 2.4. Conclusão

Esperamos que estes considerandos tenham sido suficientes e explícitos, de forma a justificar a nossa preocupação, na necessidade de criação/implementação de um plano de contabilidade específico para os clubes desportivos de utilidade pública<sup>306</sup>.

---

<sup>305</sup> Em algumas subcontas utilizamos exemplos facilitando a sua identificação.

<sup>306</sup> Esperamos que este trabalho seja o contributo eficaz para o arranque definitivo de uma nova postura de gestão, moderna e actuante, com o objectivo último de colocar o desporto ao serviço de uma sociedade e de um país à beira do século XXI, com estruturas organizadas que lhe dêem corpo e sejam o seu reflexo (conforme, último parágrafo da introdução do PROFAC).



## Plano de Contas para Clubes Desportivos de Utilidade Pública

### QUADRO DE CONTAS

Classe 1 - disponibilidades

Classe 2 - terceiros\*

Classe 3 - existências\*

Classe 4 - imobilizações\*

Classe 5 - capital, reservas e resultados transitados

Classe 6 - custos e perdas

Classe 7 - proveitos e ganhos

Classe 8 - resultados

Classe 9 - contabilidade analítica (custos)

### CÓDIGO DE CONTAS

1	Disponibilidades
11	Caixa
111	Caixa A (sede)
112	Caixa B (secções)
119	Transferências de caixa
12	Depósitos à ordem
121	Sede
122	Contas das secções
1222	Ginástica
1223	Outras
13	Depósitos a prazo
131	Depósitos banco x
14	Outros depósitos bancários
15	Títulos negociáveis
151	Acções
152	Obrigações e títulos de participação
153	Títulos da dívida pública
158	Instrumentos derivados (directriz contabilística nº 17-CNC)
1581	Margens em contratos de futuro
159	Outros títulos
18	Outras aplicações de tesouraria
19	Ajustamentos aplicações tesouraria
195	Títulos negociáveis
1951	Acções
1952	Obrigações e títulos de participação
1953	Títulos da dívida pública
1958	Instrumentos derivados (directriz contabilística nº 17-CNC)
1959	Outros títulos
198	Outras aplicações de tesouraria
2	Terceiros
21	Clientes
211	Clientes, conta corrente (c/c)
2111	Clientes nacionais
2112	Clientes de países comunitários
2113	Clientes - c/c - outros mercados
212	Clientes - títulos a receber
2121	Clientes nacionais
2122	Clientes de países comunitários
2123	Clientes de outros países
214	Letras e outros títulos descontados
218	Clientes de cobrança duvidosa
219	Adiantamentos de clientes

22	Fornecedores
221	Fornecedores - c/c
2211	Fornecedores nacionais
2212	Fornecedores de países comunitários
2213	Fornecedores de outros países
222	Fornecedores - títulos a pagar
2221	Fornecedores nacionais
2222	Fornecedores de países comunitários
2223	Fornecedores de outros países
228	Fornecedores - facturas em recepção e conferência
2281	Fornecedores nacionais
2282	Fornecedores de países comunitários
2283	Fornecedores de outros países
229	Adiantamentos a fornecedores
2291	Relativos a fornecedores c/ IVA dedutível
2293	Outros
23	Empréstimos obtidos
231	Empréstimos bancários
2311	Empréstimos bancários-externos
2312	Outros empréstimos bancários
232	Empréstimos por obrigações
2321	Convertíveis
2322	Não convertíveis
233	Empréstimos por títulos de participação
239	Outros empréstimos obtidos
24	Estado e outros entes públicos
241	Imposto sobre o rendimento
2411	Imposto corrente (directriz contabilística nº 28-CNC)
2412	Capitais
2413	Imposto estimado
2419	Liquidações oficiosas
242	Retenção de impostos sobre rendimentos
2421	Trabalho dependente
2422	Trabalho independente
2423	Capitais
2424	Prediais
2429	Sobre outros rendimentos
243	Imposto sobre o valor acrescentado (IVA)
2431	IVA suportado
2432	IVA dedutível
2433	IVA liquidado
2434	IVA regularizações
2435	IVA apuramento
2436	IVA a pagar
2437	IVA a recuperar
2438	IVA reembolsos pedidos
2439	IVA liquidações oficiosas
244	Restantes impostos
245	Contribuições para a segurança social
2451	Clube
2452	Pessoal
246	Tributos das autarquias locais
247	Imposto selo
248	Lei (plano) Mateus
2481	Plano Mateus IVA
2482	Plano Mateus - Centro Regional da Segurança Social
249	Outras tributações

25	Accionistas (sócios)
251	Estado e outros entes públicos
2511	Empréstimos
2512	Adiantamentos por conta de lucros
2513	Resultados atribuídos
2514	Lucros disponíveis
2519	Outras operações
252	Empresas do grupo
2521	Empréstimos
2529	Outras operações
253	Empresas associadas
2531	Empréstimos
2539	Outras operações
254	Agrupamentos de clubes (empresas participadas)
2541	Empréstimos
2549	Outras operações
255	Restantes accionistas (sócios)
2551	Empréstimos
2559	Outras operações
256	Sociedades desportivas
2561	Jóias
2562	Quotizações
2563	Empréstimos
2564	Adiantamentos por conta de quotizações
2569	Outras operações
26	Outros devedores e credores
261	Fornecedores de imobilizado
2611	Fornecedores de imobilizado, c/c
2612	Fornecedores de imobilizado. Títulos a pagar.
2619	Adiantamentos a fornecedores de imobilizado
262	Pessoal
2621	Remunerações a órgãos sociais
2622	Remunerações a pagar ao pessoal
2623	Adiantamentos aos órgãos sociais
2624	Adiantamentos ao pessoal
2625	Cauções dos órgãos sociais
2626	Cauções do pessoal
2627	Adiantamentos para despesas a justificar
2628	Indemnizações por rescisões contratuais
2629	Outras operações com o pessoal
263	Sindicatos
264	Agentes desportivos não associados
2641	Entidades públicas
2642	Entidades privadas
2649	Outras entidades
265	Entidades devedoras por subsídios ou subvenções
2651	Instituto nacional do desporto
2652	Autarquias
2658	Outras entidades
266	Obrigacionistas
267	Consultores, assessores e intermediários
268	Devedores e credores diversos
2681	Devedores diversos
2682	Credores diversos
269	Adiantamentos por conta de vendas

27	Acréscimos e diferimentos
271	Acréscimos de proveitos
2711	Juros a receber
2712	Contrato concessão bar
2719	Outros acréscimos de proveitos
272	Custos diferidos
2721	Juros vinculados ao Plano Mateus
2722	Rendas
2723	Seguros
2724	Organização de acontecimentos desportivos
2725	Custos de benefícios de reforma a amortizar (directriz contabilística nº 19-CNC)
2726	Descontos de emissão obrigações
2727	Descontos de emissão títulos de participação
2728	Diferenças de câmbio desfavoráveis
2729	Outros custos diferidos
273	Acréscimos de custos
2731	Seguros a liquidar
2732	Remunerações a liquidar
2733	Juros a liquidar
2739	Outros acréscimos de custos
274	Proveitos diferidos
2745	Subsídios para investimentos
2746	Prémios de emissão de obrigações
2747	Prémios de emissão de títulos de participação
2748	Diferenças de câmbio favoráveis
2749	Outros proveitos diferidos
275	Ajustes diários diferidos em contratos de futuros (directriz contabilística nº 17-CNC)
276	Activos e passivos por impostos diferidos sobre o rendimento (directriz contabilística nº 28-CNC)
28	Ajustamentos de dívidas a receber
281	Dívidas de filiados e outras entidades desportivas
288	Outras dívidas de terceiros
29	Provisões para riscos e encargos
291	Pensões
292	Impostos
293	Processos judiciais em curso
294	Acidentes trabalho, doenças profissionais
295	Garantias a clientes
298	Outras provisões
3	Existências
31	Compras
312	Mercadorias
3121	Publicações
3122	Compras – mercadorias - mercado intracomunitário
3123	Diversos
316	Materiais de consumo
3161	Material desportivo
3162	Medicamentos e artigos de saúde
3163	Material de representação e propaganda
3164	Materiais diversos
317	Devoluções de compras
3172	Devoluções – compras - mercadorias
3176	Devoluções/matérias-primas/substâncias de consumo
318	Descontos e abatimentos em compras
3182	Descontos abatimentos - compras de mercadorias
3186	Descontos abatimentos - matérias-primas/substâncias de consumo
319	

32	Mercadorias
321	Existências
322	
323	Diversos
324	Embalagens
325	Mercadorias em transitio
326	Mercadorias em poder de terceiros
33	Produtos acabados e intermédios
336	Produtos em poder de terceiros
34	Subprodutos, desperdícios, resíduos, refugos
341	Subprodutos
348	Desperdícios, resíduos e refugos
35	Produtos e trabalhos em curso
36	Materiais de consumo
361	Material desportivo
362	Medicamentos e artigos de saúde
363	Material de representação e propaganda
364	Materiais diversos
365	Matérias e matérias em trânsito
37	Adiantamentos por conta de compras
372	Mercadorias
3721	Publicações
3722	
3723	Diversos
376	Materiais de consumo
3761	Material desportivo
3762	Medicamentos e artigos de saúde
3763	Material de representação e propaganda
3764	Materiais diversos
38	Regularizações de existências
382	Mercadorias
3821	Publicações
3822	
3823	Diversos
383	Registo de existências - produtos acabados e intermédios
384	Registo de existências - subprodutos, desperdícios, resíduos, refugos
385	Registo de existências - produtos e trabalhos em curso
386	Materiais de consumo
3861	Material desportivo
3862	Medicamentos e artigos de saúde
3863	Material de representação e propaganda
39	Ajustamentos de existências
392	Mercadorias
3921	Publicações
3922	
3923	Diversos
393	Provimento p/ depreciação - produtos acabados e intermédios
394	Provimento p/ depreciação - subprodutos, desperdícios, resíduos, refugos
395	Provimento p/ depreciação - produtos e trabalhos em curso
396	Materiais de consumo
3961	Material desportivo
3962	Medicamentos e artigos de saúde
3963	Material de representação e propaganda
3964	Material diverso

4	Imobilizações
41	Investimentos financeiros
411	Partes de capital
412	Obrigações e títulos de participação
413	Empréstimos de financiamento
414	Investimentos em imóveis
4141	Terrenos recursos naturais
4142	Edifícios e outras construções
415	Outras aplicações financeiras
4151	Depósitos bancários
4152	Títulos da dívida pública
4153	Outros títulos
4154	Fundos
42	Imobilizações corpóreas
421	Terrenos e recursos naturais
4211	Terreno de xxx
422	Edifícios e outras construções
4221	Pavilhão
4222	Bar - restaurante
4228	Outros
4229	Sala de estudo
423	Equipamento básico
4231	Equipamento básico c/IVA dedutível
4232	Equipamento básico c/ IVA não dedutível
4233	Equipamento básico isento
424	Equipamento de transporte
4241	Equipamento de transporte até 1999
4242	Equipamento de transporte após 1999
425	Ferramentas e utensílios
4251	Ferramentas e utensílios c/ IVA dedutível
4252	Ferramentas e utensílios c/IVA não dedutível
4253	Ferramentas utensílios isentas
426	Equipamento administrativo
4261	Equipamento administrativo c/IVA dedutível
4262	Equipamento administrativo c/ IVA não dedutível
4263	Equipamento administrativo isento
427	Taras e vasilhame
4271	Embalagens retornáveis
4279	Outras taras e outro vasilhame
428	Animais para desporto
429	Outras imobilizações corpóreas
4291	Outras imobilizações - até 1999
43	Imobilizações incorpóreas
431	Despesas de instalação (directriz contabilística nº 8-CNC)
432	Despesas de investigação e de desenvolvimento
433	Propriedade industrial e outros direitos
434	Trespases (directriz contabilística nº 12-CNC)
44	Imobilizações em curso
441	Obra em curso a
442	Obra em curso b
4421	Obras em curso - pavilhão 2ª fase
4422	Obras em curso - consultório médico
443	Instalações do bar
447	Adiantamentos por conta de investimentos financeiros
448	Adiantamentos por conta de imobilizações corpóreas
449	Adiantamentos por conta de imobilizações incorpóreas
45	Imobilizações corpóreas - Leasing

48	Amortizações acumuladas
481	De investimentos em imóveis
4811	Terrenos e recursos naturais
4812	Edifícios e outras construções
482	De imobilizações corpóreas
4821	Terrenos e recursos naturais
4822	Edifícios e outras construções
4823	Equipamento básico
4824	Equipamento de transporte
4825	Ferramentas e utensílios
4826	Equipamento administrativo
4827	Taras e vasilhame
4828	Animais para desporto
4829	Outras imobilizações corpóreas
483	De imobilizações incorpóreas
4831	Despesas de instalação
4832	Despesas de investigação e desenvolvimento
4833	Propriedade industrial e outros direitos
4834	Trespases
485	De imobilizações corpóreas. - Leasing
49	Ajustamentos de investimentos financeiros
491	Partes de capital
492	Obrigações e títulos de participação
493	Empréstimos de financiamento
495	Outras aplicações financeiras
5	Capital, reservas e resultados transitados
51	Capital
511	Fundo social
52	Acções (quotas) próprias (directriz contabilística nº 15-CNC)
521	Valor nominal
522	Prémios e descontos
53	Prestações suplementares
54	Prémios de emissão de acções (quotas)
541	Prémios de emissão acções (quotas)
55	Ajustamento partes capital filiais associadas
551	Ajustamentos de transição
552	Lucros não atribuídos
553	Outras variações nos capitais próprios
554	Depreciações
559	Outras
56	Reservas de reavaliação
561	Decreto-lei nº x
5611	Reserva de reavaliação antes de impostos (directriz contabilística nº 28-CNC)
5612	Impostos diferidos relativos à reavaliação (directriz contabilística nº 28-CNC)
562	Decreto-Lei nº xx
5621	Reserva de reavaliação antes de impostos (directriz contabilística nº 28-CNC)
5622	Impostos diferidos relativos à reavaliação (directriz contabilística nº 28-CNC)
569	Outras
5691	Reserva de reavaliação antes de impostos (directriz contabilística nº 28-CNC)
5692	Impostos diferidos relativos à reavaliação (directriz contabilística nº 28-CNC)
57	Reservas
571	Subsídios
5711	Do estado e outras entidades oficiais
5712	De outras entidades desportivas
572	Reservas estatutárias
573	Reservas contratuais
574	Reservas livres
575	Subsídios

576	Doações
577	Reservas - terrenos direito superfície
59	Resultados transitados
6	Custos e perdas
61	Custo das mercadorias vendidas e dos materiais consumidos
612	Mercadorias
6121	Publicações
6123	Diversos
616	Materiais de consumo
6161	Material desportivo
6162	Medicamentos e artigos de saúde
6163	Material de representação e propaganda
6164	Materiais diversos
62	Fornecimentos e serviços externos
621	Subcontratos
622	Fornecimentos e serviços
6221	Despesas de representação
629	
63	Impostos
631	Impostos indirectos
6311	Direitos aduaneiros
6312	IVA
6313	Imposto do selo
6314	Impostos sobre transportes rodoviários
6317	Taxas
6318	Outros impostos indirectos
6319	
632	Impostos directos
6321	Contribuição autárquica
6322	Outra contribuição autárquica
6323	Outros impostos directos
6324	Imposto municipal sisa
6329	Outros impostos directos
639	
64	Custos com o pessoal
641	Remunerações dos órgãos sociais
642	Remunerações do pessoal
643	Pensões
644	Prémios para pensões (directriz contabilística nº 19-CNC)
6421	Remuneração pessoal - Líquido
6422	Subsidio de ferias
6423	Subsidio de natal
6424	Subsidio de alimentação
6425	Prémio
6426	Subsidio alojamento
643	Pensões
6431	Pensões - órgãos sociais
6432	Pensões - pessoal - sector produção
6433	Pensões - pessoal - outros sectores
644	Prémios para pensões
6441	Prémios p/ pensões - órgãos sociais
6442	Prémios p/ pensões - pessoal - sector produção
6443	Prémios p/ pensões - pessoal - outros sectores
645	Encargos sobre remunerações
6451	Encargos sobre remunerações - órgãos sociais
6452	Pessoal
6453	Encargos sobre remunerações - outros sectores



646	Seguros de acidentes no trabalho e doenças profissionais
6461	Seguros de acidentes no trabalho - órgãos sociais
6462	Seguros de acidentes no trabalho - outros
647	Custos de acção social
6472	Custos de acção social -pessoal - sector de produção
6473	Custos de acção social -pessoal - outros sectores
648	Outros custos com o pessoal
6481	Outros custos c/pessoal c/IVA dedutível
6482	Outros custos c/ pessoal c/IVA não dedutível
6483	Outros custos c/ pessoal isentos
649	
65	Outros custos e perdas operacionais
651	Apoios monetários concedidos
6511	Praticantes
6512	Treinadores
6513	Outros agentes desportivos
6514	Clubes
6515	Agrupamentos de clubes
6519	Outras entidades
652	Quotizações de filiação
653	Inscrições
6531	Quadros competitivos
6532	Congressos e seminários
6533	Cursos
6539	Outros
654	Ofertas e amostras de existências
655	Outras despesas
6551	Seguros atletas
656	Compensações e indemnizações
657	Transferência atletas
658	Outros e perdas operacionais
6581	Custos c/IVA dedutível
659	Outros
66	Amortizações e ajustamentos exercício
662	Imobilizações corpóreas
6621	Terrenos e recursos naturais
6622	Edifícios e outras construções
6623	Equipamento básico
6624	Equipamento de transporte
6625	Ferramentas e utensílios
6626	Equipamento administrativo
6627	Taras e vasilhame
6628	Amortizações -outras imobilizações corpóreas
6629	Outras imobilizações corpóreas
663	Amortizações imobilizações incorpóreas
6631	Despesas de instalação
6632	Despesas de investigação e desenvolvimento
6634	Trespases
6639	
666	Ajustamento de dívidas a receber
6661	Dividas de clientes
6662	Outras dividas de terceiros
667	Ajustamentos de existências
6672	Mercadorias
6673	Produtos acabados e intermédios
6674	Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos
6675	Produtos e trabalhos em curso
6676	Matérias-primas, subsidiárias e de consumo

669	
67	Provisões do exercício
671	Para cobranças duvidosas
6711	Dívidas de clientes
6715	Dívidas de agentes desportivos associados
6718	Outras dívidas de terceiros
6719	
672	Para riscos e encargos
6721	Pensões
6722	Impostos
6723	Processos judiciais em curso
6723	Processos judiciais em curso
6724	Acidentes de trabalho e doenças profissionais
6725	Garantias a clientes
6728	Outros riscos e encargos
6729	
673	Para depreciação de existências
679	
68	Custos e perdas financeiros
681	Juros suportados
6811	Empréstimos bancários
6812	Empréstimos por obrigações
6813	Outros empréstimos obtidos
6814	Encargos com descontos
6815	Juros de mora e compensatórios
6816	Juros de acordos
6818	Outros juros
6819	Juros Leasing
682	Perdas em empresas do grupo e associadas
683	Amortizações de investimentos em imóveis
6831	Terrenos e recursos naturais
6832	Edifícios e outras construções
684	Ajustamentos de aplicações financeiras
6841	Títulos negociáveis
6842	Outras aplicações de tesouraria
6843	Partes de capital
6844	Obrigações e títulos de participação
6845	Empréstimos de financiamento
6848	Outras aplicações financeiras
685	Diferenças de câmbio desfavoráveis
686	Descontos de pronto pagamento concedidos
687	Perdas na alienação de aplicações de tesouraria
688	Outros custos e perdas financeiros
6881	Serviços bancários
6883	Diferenças de caixa
6884	Juros mora
6888	Outros não especificados
689	Correcções e arredondamentos
69	Custos e perdas extraordinários
691	Donativos
6911	Donativos - Mecenato
6914	Donativos - Estado
6916	Outros donativos
692	Dívidas incobráveis

693	Perdas em existências
6931	Sinistros
6932	Quebras
6935	Indemnizações
6938	Outras
694	Perdas em imobilizações
6941	Alienação de investimentos financeiros
6942	Alienação de imobilizações corpóreas
6943	Alienação de imobilizações incorpóreas
6944	Sinistros
6945	Abates
6948	Outros
695	Multas e penalidades
6951	Multas fiscais
6952	Multas e penalidades não fiscais
6953	Coimas e custas fiscais
6958	Outras penalidades
696	Aumentos de amortizações
6961	Amortizações
6962	Provisões
697	Correcções relativas a exercícios anteriores (directriz contabilística nº 8-CNC)
698	Outros custos e perdas extraordinárias (directriz contabilística nº 8 e 19-CNC)
6981	Insuficiência de estimativa para impostos
6982	Diferenças de câmbio extraordinárias
699	
7	Proveitos e ganhos
71	Vendas e prestações de serviços
711	Mercadorias
7111	Vendas – mercadorias - mercado nacional
7112	Vendas – mercadorias - mercado intracomunitário
7113	Vendas – mercadorias - outros mercados
712	Material desportivo (vendas)
7121	Vendas -produtos acabados - mercado nacional
7122	Vendas - produtos acabados - mercado intracomunitário
7123	Vendas - produtos acabados - outros mercados
713	Desperdícios, resíduos e refugos
714	Ingressos para espectáculos desportivos
716	IVA das vendas com imposto incluído
717	Devoluções de vendas
7171	Mercadorias
7172	Produtos acabados e intermédios
718	Descontos e abatimentos em vendas
7181	Mercadorias
7182	Produtos acabados e intermédios
719	
72	Prestações de serviços
721	Quotizações de filiação e inscrição
7211	Utentes - isento
7212	Clubes
7213	Agentes desportivos
7214	Atletas natação -
7215	Atletas modalidade x
7217	
7218	
722	Cartões de identificação desportiva (actividades desportivas)
7221	Actividades aquáticas
7222	Escolas de modalidades x
723	Multas e protestos

724	Área de formação
7241	Mensalidades atletas
725	Outros proveitos correntes
7250	Diversos - isento
7251	Cedência instalações
7252	Patrocínios
7253	Pavilhão - actividades desportivas
7254	Utilização da piscina
7255	Publicidade -IVA liquidado 21% (taxa em vigor)
7256	Seguro desportivo
726	IVA dos serviços com imposto incluído.
73	Proveitos suplementares
731	Aluguer equipamento e instalações
7311	Festas e representações
7312	Comparticipação deslocações - IVA 5% (taxa em vigor)
7313	Comparticipação deslocações - IVA 12% (taxa em vigor)
732	Cedência espaços
7321	Exploração do bar - IVA liquidado 12% (taxa em vigor)
7322	Exploração do bar - IVA liquidado 21% (taxa em vigor)
7323	Aluguer equipamento - IVA liquidado 21% (taxa em vigor)
7324	
733	Publicidade
7331	Venda energia
7332	Venda água - IVA liquidado 5% (taxa em vigor)
734	Rendas e alugueres
7341	Cedência equipamento - IVA taxa normal
735	Arbitragem
736	Comissão arbitral
737	Seguros desportivos
738	Não especificados - Inerentes ao valor acrescentado
739	Outros proveitos
7391	Aluguer espaço - s/ dedução de IVA
74	Subsídios à exploração
741	Do estado e outras entidades oficiais
7411	Administração pública desportiva
7412	Ministérios e Institutos
7413	Autarquias
7414	Governo Civil
7419	De outras entidades oficiais
742	De entidades desportivas
7421	Federações
7428	Outras entidades desportivas
7429	
743	Receitas subsídios secções
7430	Secção de basquetebol
7431	Secção de remo
7432	Secção de natação
7433	Secção de ginástica
7434	Secção de futsal
7435	Pavilhão
7436	Outras actividades
7437	Escolas de desporto
7438	Campismo
7439	Campo férias
748	De outras entidades
749	

75	Trabalhos para a própria entidade
751	Investimentos financeiros
752	Imobilizações corpóreas
753	Imobilizações incorpóreas
754	Imobilizações em curso
755	Custos diferidos
759	
76	Outros proveitos e ganhos operacionais
761	Contribuições
7611	Entidades desportivas (transf atletas)
7612	Entidades autárquicas
7613	Entidades privadas
7618	Outras
762	Proveitos de formação e promoção
7620	Quotas suplementares
7621	Quotas guias pagas no clube
7622	Quotas - entregas dos cobradores
7623	Quotas - pagamento de jóias
7624	Quotas - cartões
7625	Quotas sócios colectivos
763	Policimento
768	Outros proveitos não especificados
7681	Água - IVA liq 5%
7682	Ocupação Instalações desportivas -IVA liquidado 19% (taxa em vigor)
7683	Cedência espaço - IVA liquidado 19% (taxa em vigor)
7684	Electricidade - IVA liquidado 5% (taxa em vigor)
7685	Utilização - equipamento desportivo
7686	Cedência espaço - IVA liquidado 21% (taxa em vigor)
769	
77	Reversões e amortizações e ajustamentos
771	Reversões de amortizações
7712	Imobilizações corpóreas
7713	Imobilizações incorpóreas
772	Reversões de ajustamentos
7722	De dividas de terceiros
7723	De existências
78	Proveitos e ganhos financeiros
781	Juros obtidos
7811	Depósitos bancários
7812	Obrigações e títulos de participação
7813	Empréstimos correntes
7814	Empréstimos de financiamento
7815	Outras aplicações de tesouraria
7816	Outros investimentos financeiros
7818	Outros juros
782	Ganhos em empresas do grupo e associadas
783	Rendimentos de imóveis.
784	Rendimentos de participação de capital
785	Diferenças de câmbio favoráveis
786	Descontos de pronto pagamento obtidos
7861	Descontos de pronto pagamento - isentos
7862	Descontos de pronto pagamento - c/ IVA dedutível
787	Ganhos na alienação de aplicações de tesouraria
788	Outros proveitos e ganhos financeiros
7881	Rev ajust aplicações tesouraria
7882	Rev ajust investimentos financeiros
7883	...
7888	Outros prov ganhos financeiros

789	Correcções e arredondamentos
79	Proveitos e ganhos extraordinários
791	Restituição de impostos
792	Recuperação de dívidas
793	Ganhos em existências
7931	Sinistros
7932	Sobras
7938	Outros
794	Ganhos em imobilizações
7941	Alienação de investimentos financeiros
7942	Alienação de imobilizações corpóreas
7943	Alienação de imobilizações incorpóreas
7944	Sinistros
7948	Outros
795	Benefícios de penalidades contratuais
7951	Indemnizações pelo não cumprimento de contratos
796	Reduções de provisões
7961	Amortizações
7962	Provisões
797	Correcções relativas a exercícios anteriores (directriz contabilística nº 8-CNC)
798	Outros proveitos e ganhos extraordinários (directriz contabilística nº 8-CNC)
7981	Excesso de estimativa para impostos
7982	Diferenças de câmbio extraordinárias
7983	Em subsídios para investimentos
7984	Donativos
7985	Indemnizações
7988	Outros não especificados
799	...
8	Resultados
81	Resultados operacionais
82	Resultados financeiros
83	(resultados correntes)
84	Resultados extraordinários
85	(resultados antes de imposto)
86	Imposto sobre o rendimento do exercício
861	Imposto corrente (directriz contabilística nº 28-CNC)
862	Imposto diferido (directriz contabilística nº 28-CNC)
88	Resultado líquido do exercício
881	Resultado líquido do exercício
89	Dividendos antecipados
9	Contabilidade analítica
91	Contas reflectidas
911	Existências reflectidas
912	Compras reflectidas
913	Fornecimento e serviços de terceiros reflectidos
914	Despesas com o pessoal reflectidas
915	Outros custos por natureza reflectidos
916	Outros custos reflectidos
917	Proveitos por natureza reflectidos
918	
919	Outros proveitos reflectidos
92	Reclassificação de custos
921	...
925	...
93	Existências
931	Mercadorias, materiais subsidiários e de consumo
932	Produtos e trabalhos acabados e semi-acabados
939	

94	Centros de custos
941	Serviços auxiliares
9411	Secção A
9412	Secção B
9413	
9419	Organização de outros eventos
942	Serviços de estrutura
9421	Secção A
9422	Secção B
9423	
943	Serviço de organização de competições e provas
947	Organização de outros quadros competitivos
948	Organização de outros eventos desportivos
949	Organização de outros eventos.
95	Custos das actividades produtivas e produtos
951	Planeamento e organização
9511	Produto A
9512	Produto B
9519	Outros
96	Custos e proveitos não incorporados
961	Custos não incorporados
962	
963	Proveitos não incorporados
964	
969	Outros
97	Periodização de custos e proveitos
971	Periodização de custos
972	
973	Periodização de proveitos
974	Outros
98	Custos e proveitos a repartir
981	Custos a repartir
982	Proveitos a repartir
99	Resultados analíticos
991	Vendas e prestação de serviços
9911	Produto a
9912	Produto b
9913	
9914	
992	Custo das vendas e prestação de serviços (organização e planeamento)
9921	Produto a
9922	Produto b
993	Custos não incorporados
9931	Produto a
9932	Produto b
994	Custos de distribuição
9941	Produto a
9942	Produto b
995	Custos administrativos
9951	Produto a
9952	Produto b
996	Custos financeiros
9961	Produto a
9962	Produto b
997	Outros custos
998	Outros proveitos

9 - notas explicativas da conta 9 (e.g. PROFAC)





## Capítulo IV – O regime fiscal dos clubes desportivos

### 1. Introdução

---

Os clubes desportivos prosseguem os seus objectivos com o recurso a fontes de financiamento.

Para além das quotas dos seus associados, de donativos, das receitas derivadas da organização de competições desportivas, de direitos de transmissão e da publicidade, existe um espaço onde a participação pública surge, de forma directa ou indirecta.

As receitas de apostas mútuas representam também uma fonte de financiamento da actividade dos clubes desportivos.

O Decreto-Lei nº 56/2006, de 15 de Março<sup>307</sup>, sobre a exploração de jogos sociais, refere, no seu preâmbulo, que a afectação das receitas dos jogos sociais (lotarias - totobola - totoloto - totogolo - loto 2 - joker - euromilhões) está, nos termos da lei, consignada a uma multiplicidade de entidades beneficiárias, com base na lógica de distribuição reportada ao momento do lançamento de cada um dos jogos.

Esta nova fórmula de afectação pretende assim o aperfeiçoamento na distribuição das verbas relativas ao apoio social aos idosos, aos mais carenciados, às pessoas portadoras de deficiência, às famílias e à comunidade em geral, às crianças e jovens, bem como uma maior promoção e valorização da cultura, uma melhoria na qualidade educativa e um incremento dos apoios às actividades desportivas, o que permite o desenvolvimento de uma rede equilibrada e equitativa de apoios educativos, culturais e eminentemente sociais.

O nº 1 do artigo 3º define que serão repartidos pelas entidades beneficiárias, nos termos do presente artigo, os resultados líquidos da exploração dos jogos sociais previstos no artigo anterior.

Os números seguintes desse artigo definem as fórmulas de repartição

---

<sup>307</sup> Artigo 7º – O presente Decreto-Lei produz efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2006.

das verbas e as entidades gestoras (e.g. Ministérios da Administração Interna, da Educação, da Cultura, do Trabalho e da Solidariedade Social, Presidência do Conselho de Ministros, Estado,) e beneficiárias das mesmas.

Entre estes, salientamos: nº 2, c) 0,7% para o policiamento de espectáculos desportivos; nº 4, a) 7,8% para o fomento de actividades e infra-estruturas desportivas, a transferir para o Instituto do Desporto de Portugal, b) 1,5% para o fomento das actividades e infra-estruturas juvenis, a transferir para o Instituto Português da Juventude e c) 0,6% para a promoção e desenvolvimento do futebol a transferir para o Instituto do Desporto de Portugal; nº 5, h) 1,2% para a prestação de serviços sociais nas áreas do turismo social e sénior, do termalismo social e sénior, da organização dos tempos livres, da cultura e do desporto populares a afectar ao Instituto Nacional de Aproveitamento dos Tempos Livres; nº 7, a) 1% para o apoio ao desporto escolar e investimentos em infra-estruturas desportivas escolares; nº 9, são atribuídos ao Instituto de Desporto da Madeira 0,2% do valor dos resultados líquidos de exploração dos jogos sociais, nomeadamente para apoio ao desporto escolar e investimentos em infra-estruturas desportivas escolares; nº 10, são atribuídos ao Fundo Regional do Desporto dos Açores 0,2% do valor dos resultados líquidos de exploração dos jogos sociais, nomeadamente para apoio ao desporto escolar e investimentos em infra-estruturas desportivas escolares.

Por último, uma referência à exploração do jogo do bingo, actualmente definida pelo Decreto-Lei nº 314/95, de 24 de Novembro<sup>308</sup>, que, embora não traduzindo a ideia de financiamento público aquando da entrega da concessão<sup>309</sup>, não deixa de ser verdade que os clubes desportivos, sendo praticamente os únicos a candidatar-se à concessão, recebem aqui um

---

<sup>308</sup> Nestes termos, procede-se agora à aprovação de um novo regime de exploração de salas de jogo do bingo, revogando-se, em consequência, os diplomas onde a matéria se encontra presentemente disciplinada, nomeadamente o Decreto-Lei n.º 277/82, de 18 de Julho, e o Decreto Regulamentar n.º 76/86, de 31 de Dezembro. A opção pela revogação integral dos referidos diplomas prende-se não tanto com a extensão e o alcance das alterações a efectuar, mas antes com a necessidade de reunir num único diploma, de forma unitária e coerente, o núcleo do regime jurídico em causa, em termos que, inequivocamente, irão facilitar a aplicação do direito.

<sup>309</sup> Artigo 4º – As salas de jogo do bingo só podem ser concessionadas a pessoas colectivas públicas, pessoas colectivas de utilidade pública e empresas do sector turístico que revistam forma societária.

tratamento especial<sup>310</sup>. O nº 1 do artigo 28º refere que, sem prejuízo do disposto no número dois, os lucros das explorações das salas de jogo do bingo concessionadas a clubes desportivos confirmados pela IGJ, nos termos previstos na legislação aplicável e nos contratos de concessão, serão aplicados, mediante planos a aprovar para cada caso pelo Instituto dos Desportos (INDESP), no desporto recreação e no desporto rendimento promovidos pelo clube concessionário, por forma a contemplar os diversos factores de desenvolvimento desportivo, designadamente as infra-estruturas<sup>311</sup>. De notar que o artigo 35º<sup>312</sup> deste Decreto-Lei impõe a necessidade de criação de uma contabilidade especial do jogo do bingo.

Além do financiamento supracitado traçamos seguidamente o perfil de receitas (proveitos) e despesas (custos) dos clubes desportivos.

#### Receitas (proveitos):

- Quotas dos associados;
- Exercício de actividades acessórias (patrocínios/publicidade/bar);
- Doações;

---

<sup>310</sup> Artigo 27º – 1. Por Resolução do Conselho de Ministros são definidas as percentagens da receita bruta da venda dos cartões, as quais constituem receita dos concessionários das salas de jogo do bingo fora dos casinos. Artigo 30º – 1. Os concessionários das salas de jogo do bingo serão fiéis depositários das importâncias a que alude o artigo 3º do diploma preambular, procedendo ao seu depósito na Caixa Geral de Depósitos, em conta a indicar pela IGJ, até ao dia 10 de cada mês em relação ao mês anterior e remetendo àquela Inspeção um exemplar da guia, averbada do pagamento, nos três dias posteriores ao depósito.

<sup>311</sup> O anterior Decreto-Regulamentar nº 76/86, de 31 de Dezembro, definia, no artigo 26º, entre outros, que (...) 3 – Quando os concessionários da exploração de salas de jogo do bingo forem colectividades desportivas reconhecidas como instituições de utilidade pública, ou outras pessoas colectivas de utilidade pública, ou ainda pessoas colectivas de direito público, da verba correspondente a receita bruta da venda dos cartões 55 % são reservados a prémios e 35 % constituem receita da entidade exploradora do jogo, revertendo os remanescentes 10 % para as entidades abaixo indicadas, pelas quais são repartidos em partes iguais: a) FFD, para apoio a acções desenvolvidas pelas estruturas de suporte do associativismo desportivo que visem o fomento do desporto para jovens, bem como para apoio ao incremento do movimento associativo desportivo juvenil segundo critérios a definir por despacho do membro do Governo que superintenda na área do desporto; 4 - Sem prejuízo do disposto no número seguinte os lucros das explorações das salas de jogo do bingo concessionadas a clubes desportivos confirmados pela IGJ nos termos previstos na legislação aplicável e nos contratos de concessão serão aplicados, mediante plano a aprovar para cada caso pela Direcção-geral dos Desportos (DGD), no desporto recreação e no desporto rendimento promovidos pelo clube concessionário, por forma a contemplar os diversos factores de desenvolvimento desportivo, designadamente as infra-estruturas.

<sup>312</sup> Artigo 35º – 1. Sem prejuízo do estabelecido na lei geral, os concessionários da exploração do jogo do bingo são obrigados a possuir e manter escriturados em dia os livros e impressos da contabilidade especial do jogo do bingo, de modelo a aprovar pela IGJ. 2. Os livros, com folhas numeradas e rubricadas, terão termos de abertura e de encerramento assinados por inspector da IGJ e cada operação será neles registada no momento da respectiva realização. 3. Os impressos, depois de numerados, são rubricados ou chancelados por inspector da IGJ, podendo ser adoptados outros meios de autenticação, designadamente a utilização de máquinas. 4. Os livros, impressos e demais suportes documentais previstos no presente Regulamento e em legislação complementar podem ser substituídos por registos informáticos, em termos a fixar pela IGJ, ouvidos os concessionários.

- Prestação de serviços (utilização de infra-estruturas desportivas, aulas, outras);

- Rendimentos de móveis e imóveis;
- Subvenções de entidades públicas;
- Cedência de instalações.

Despesas (custos):

- Arrendamento (permanente e ocasional);
- Construção de infra-estruturas/obras de manutenção e recuperação;
- Água/luz/telefone;
- Vencimentos de funcionários/segurança social;
- Remunerações/subsídios a treinadores, atletas e outros;
- Transportes/alimentação/estadia (atletas e outros);
- Inscrição das federações e associações;
- Policiamento/arbitragem/seguro desportivo;
- Aquisição de materiais/equipamentos/outros;
- Informática (programas/computadores/outros);
- Taxas e licenças.

Não será exaustiva a enumeração que precede mas pensamos que identifica a maior parte (volume) das despesas (custos) e receitas (proveitos) dos clubes desportivos.

No que concerne ao regime contabilístico, não se encontrando as associações pela sua natureza vinculadas ao respeito do POC, devem contudo respeitar as obrigações que a este nível, surgem como consequência do regime tributário.

Na função financeira dos clubes desportivos adquire natural importância acrescida o regime fiscal a que se encontrem sujeitos.

Interessa-nos agora salientar os domínios onde a intervenção fiscal pode ocorrer.

Enunciemos os principais:

- No momento da criação: entradas de bens;
- No que respeita às suas instalações: locatária, proprietária, na aquisição do imóvel ou na sua construção, etc;

- Nas relações laborais;
- Na gestão do seu património;
- Na venda de objectos ou realização de serviços;
- Na organização de espectáculos e manifestações desportivas;
- Nos donativos (doações e heranças);
- Nos benefícios e isenções fiscais.

A nossa atenção irá centrar-se nos deveres e direitos fiscais que nascem para os clubes desportivos nos seguintes aspectos:

- Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC);
- Imposto sobre o valor acrescentado (IVA);
- Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS);
- Segurança Social (SS);
- Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF);
- Estatuto do Mecenato (EM);
- Contribuição Autárquica (CA) /Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI);
- Imposto Municipal de SISA/Imposto sobre Sucessões e Doações (IMSISD) /Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT);
- Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT);
- Imposto de Selo (IS).

## 2. Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC)

### 2.1. Incidência/Período de tributação

Face às disposições legais do CIRC, os clubes desportivos e as associações são sujeitos passivos deste imposto (incidência pessoal).

Do ponto de vista da incidência real, o IRC incide sobre os rendimentos obtidos, mesmo quando provenientes de actos ilícitos, no período da tributação, pelos respectivos sujeitos passivos (artigo 1º), havendo que distinguir entre as entidades residentes e as entidades não residentes (artigo 3º).

Assim, relativamente às entidades residentes que não exercem, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, a base do imposto é o rendimento global, correspondente à soma algébrica dos rendimentos das várias categorias consideradas para efeitos do IRS (artigo 3º, nº1, alínea b) do CIRC).

Em relação à actividade exercida, é de lembrar que "são consideradas de natureza comercial, industrial ou agrícola, todas as actividades que consistam na realização de operações económicas de carácter empresarial, incluindo as prestações de serviços" (nº 4 do artigo 3º do CIRC).

Segundo o artigo 2º do CIRC, constituem, entre outros, sujeitos passivos do IRC as pessoas colectivas (pessoas colectivas de direito público ou direito privado) com sede ou direcção efectiva em território português (consideradas residentes).

Os clubes desportivos enquadram-se nas pessoas colectivas de direito privado como associações com personalidade jurídica, reguladas nos artigos 167º a 184º do Código Civil.

Consideram-se obtidos em território português os rendimentos imputáveis a estabelecimento estável aí situado e, bem assim, os que, não se encontrando nessas condições, sejam rendimentos derivados do exercício em território português da actividade de profissionais de espectáculos ou desportivas, excepto quando seja feita prova de que estes não controlam directa ou indirectamente a entidade que obtém o rendimento (artigo 4º).

Em princípio, o IRC é devido por cada exercício económico, coincidindo com o ano civil. O período anual de imposto poderá ser diferente do ano civil, sendo, no entanto, necessário fazer um requerimento dirigido ao Ministro das Finanças, apresentando razões de interesse económico que o justifiquem (artigo 8º, nº 1 e nº 3 do CIRC).

O facto gerador do imposto considera-se verificado no último dia do período de tributação (artigo 8º, nº 7 do CIRC).

## 2.2. Isenções

De acordo com o artigo 11º, nº 1 e nº 2 do CIRC, estão isentos os rendimentos directamente derivados do exercício de actividades culturais,

recreativas e desportivas, desde que cumpridas as seguintes condições:

- sejam associações legalmente constituídas para o exercício dessas actividades e que em caso algum distribuam resultados e os membros dos seus órgãos sociais não tenham, por si ou interposta pessoa, algum interesse directo ou indirecto nos resultados de exploração das actividades prosseguidas;
- disponham de contabilidade ou escrituração que abranja todas as suas actividades e a ponham à disposição dos serviços fiscais, designadamente para comprovação do referido anteriormente.

A Lei nº 10-B/96 que aprovou o Orçamento do Estado para 1996 revogou o requisito que exigia que o exercício de cargos nos órgãos sociais destas entidades – clubes e demais associações desportivas (recreativas e culturais) – fosse gratuito.

De assinalar que o artigo 11º, nº 3 do CIRC, prevê que não são considerados isentos os rendimentos provenientes de qualquer actividade comercial, industrial ou agrícola exercida, ainda que a título acessório, em ligação com essas actividades – os provenientes de publicidade, direitos respeitantes a qualquer forma de transmissão, bens imóveis, bares, restaurantes, lojas de material desportivo, bombas de gasolina, aplicações financeiras e jogo do bingo (ver excepções artigo 52º do EBF).

### 2.3. A determinação da matéria colectável/custos comuns

A matéria colectável<sup>313</sup> das entidades residentes que não exerçam a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola é formada pela soma algébrica dos rendimentos líquidos das várias categorias consideradas para efeito do IRS (artigo 48º do CIRC).

O artigo 49º refere que os custos comprovadamente indispensáveis à obtenção dos rendimentos que não tenham sido considerados na determinação do rendimento global nos termos do artigo anterior e que não estejam especificamente ligados à obtenção dos rendimentos não sujeitos ou isentos de IRC serão deduzidos, no todo ou em parte, a esse rendimento global, para

---

<sup>313</sup> Ver artigos 15º e 16º do CIRC.

efeitos de determinação da matéria colectável, de acordo com um conjunto de regras nomeadamente:

a) Se estiverem apenas ligados à obtenção de rendimentos sujeitos e não isentos, são deduzidos na totalidade ao rendimento global;

b) Se estiverem ligados à obtenção de rendimentos sujeitos e não isentos, bem como à de rendimentos não sujeitos ou isentos, será deduzida ao rendimento global a parte dos custos comuns que for imputável aos rendimentos sujeitos e não isentos.

Para efeitos do disposto nesta alínea, a parte dos custos comuns a imputar será determinada através da repartição proporcional daqueles ao total dos rendimentos brutos sujeitos e não isentos e dos rendimentos não sujeitos ou isentos, ou de acordo com outro critério considerado mais adequado aceite pela Direcção-Geral dos Impostos, devendo evidenciar-se essa repartição na declaração de rendimentos.

Consideram-se rendimentos não sujeitos ao IRC as quotas pagas pelos associados em conformidade com os estatutos, bem como os subsídios recebidos e os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, uns e outros destinados à directa e imediata realização dos seus fins estatutários (artigo 49º, nº 3 do CIRC).

Por via de regra, a matéria colectável do IRC é determinada pelo próprio contribuinte na declaração-liquidação, pois no IRC há lugar a autoliquidação. Verifica-se, assim, nestes casos, uma determinação da matéria colectável pelo próprio contribuinte, limitando-se a administração fiscal a fiscalizar, *a posteriori*, a correcção das referidas declarações (artigo 16º).

#### 2.4. Taxa

As entidades (tal como acontece nos clubes desportivos) que não exerçam, a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, estão sujeitas a uma taxa de 20% (artigo 80º, nº 4 do CIRC).

Esta taxa é aplicada à actividade comercial e acessória praticada pelos clubes desportivos (se ultrapassar o limite previsto pelo artigo 52º do EBF).



## 2.5. Retenção/Dispensa

De acordo com o artigo 88º:

O IRC é objecto de retenção na fonte relativamente aos seguintes rendimentos obtidos em território português:

b) Rendimentos derivados do uso ou da concessão do uso de equipamento agrícola, industrial, comercial ou científico; (...)

d) Remunerações auferidas na qualidade de membro de órgãos estatutários de pessoas colectivas e outras entidades (taxa de 20%);

e) Prémios de jogo, lotarias, rifas e apostas mútuas, bem como importâncias ou prémios atribuídos em quaisquer sorteios ou concursos; (...)

g) Rendimentos provenientes da intermediação na celebração de quaisquer contratos e rendimentos de outras prestações de serviços realizados ou utilizados em território português, com excepção dos relativos a transportes, comunicações e actividades financeiras. (...)

As retenções na fonte têm, em regra, a natureza de imposto por conta.

As retenções na fonte de IRC são efectuadas às taxas previstas para efeitos de retenções na fonte do IRS, relativas a residentes em território português.

Haverá dispensa de retenção na fonte nos rendimentos referidos nas alíneas b) e g) quando obtidos por pessoas colectivas ou outras entidades sujeitas, relativamente aos mesmos, a IRC, embora dele isentas [artigo 90º, nº 1, alínea d) do CIRC].

## 2.6. Liquidação/Cobrança/Pagamento

Quanto aos órgãos ou entidades competentes e às correspondentes formas de liquidação do IRC, temos, segundo o artigo 82º do CIRC, duas situações, podendo o mesmo ser liquidado:

a) Pelo próprio contribuinte na declaração periódica e/ou na declaração de substituição a que se referem os artigos 112º e 114º do CIRC.

b) Pelos serviços centrais da DGCI, quando o contribuinte não apresente a sua declaração periódica, ou quando haja lugar a liquidação adicional.

No respeitante ao apuramento do montante do imposto a pagar, é de acrescentar que este não coincide com a colecta apurada pela operação de liquidação em sentido estrito, uma vez que há ainda lugar a diversas deduções à colecta, que se encontram contempladas nos artigos 83º, 85º, 87º e 88º do CIRC.

O artigo 83º refere ainda que a liquidação deve ser feita pelo contribuinte nas declarações assinaladas nos artigos 112º e 114º do CIRC.

Os artigos 87º e 88º referem situações de pagamento especial por conta e de retenção na fonte.

O artigo 90º define as disposições em que poderá existir dispensa de retenção na fonte.

O pagamento do imposto das entidades que não exerçam, a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola está previsto no artigo 100º. Este imposto, quando devido, deverá ser pago até à data de apresentação da declaração periódica de rendimentos que, conforme o estabelecido no artigo 112º, terá de ser feito até ao último dia útil do mês de Maio do ano seguinte a que se refere o imposto ou, no caso dos sujeitos passivos que adoptem um período de tributação diferente do ano civil, essa declaração deverá ser apresentada até ao último dia útil do 5º mês posterior à data do termo desse período.

## 2.7. Obrigações acessórias

O artigo 109º define as obrigações declarativas que os sujeitos passivos de IRC são obrigados a apresentar, das quais destacamos as seguintes:

- a) Declaração de inscrição, de alterações ou de cancelamento no registo de sujeitos passivos de IRC, nos termos do artigo 110º;
- b) Declaração periódica de rendimentos, nos termos do artigo 112º;
- c) Declaração anual de informação contabilística e fiscal, nos termos do artigo 113º (até ao último dia útil do mês de Junho, em qualquer serviço de finanças, em suporte de papel, magnético ou por transmissão electrónica de dados, ou caso adoptem um período de tributação diferente do ano civil, até ao

último dia útil do 6º mês posterior à data do termo desse período, reportando-se a informação, consoante o caso, ao período de tributação ou ao ano civil cujo termo naquele se inclua).

No entanto, segundo o nº 6 do artigo 109º do CIRC, a obrigação a que se refere a alínea b) não abrange, excepto quando estejam sujeitas a uma qualquer tributação autónoma, as entidades que, não exercendo a título principal uma actividade comercial, industrial ou agrícola:

- Não obtenham rendimentos no período de tributação;
- Obtendo rendimentos, beneficiem de isenção definitiva, ainda que a mesma não inclua os rendimentos de capitais;
- Apenas auferam rendimentos de capitais cuja taxa de retenção na fonte, com natureza de pagamento por conta, seja igual à prevista (20%) no nº 4 do artigo 80º do CIRC.

As pessoas colectivas de utilidade pública, por força do dever público de cooperação com a administração fiscal, devem apresentar anualmente o mapa recapitulativo previsto na alínea f) do nº 1 do artigo 28º do CIVA (artigo 119º do CIRC).

As entidades que sejam obrigadas a efectuar retenções na fonte de IRC estão sujeitas, com as necessárias adaptações, ao que está estabelecido nos artigos 119º e 120º do Código do IRS (artigo 120º do CIRC).

## 2.8. Regime de escrituração

Estabelece o artigo 116º:

As entidades com sede ou direcção efectiva em território português que não exerçam, a título principal, uma actividade comercial, industrial ou agrícola, e que não disponham de contabilidade organizada nos termos do artigo 115º (obrigações contabilísticas das empresas), optando por um regime simplificado de escrituração, deverão possuir obrigatoriamente os seguintes registos:

1 - a) Registo de rendimentos, organizado segundo as várias categorias de rendimentos considerados para efeitos de IRS; b) Registo de encargos, organizado de modo a distinguirem-se os encargos específicos de cada categoria de rendimentos sujeitos a imposto e os demais encargos a

deduzir, no todo ou em parte, ao rendimento global; c) Registo de inventário, em 31 de Dezembro, dos bens susceptíveis de gerarem ganhos tributáveis na categoria de mais-valias.

2 - Os registos referidos no nº 1 não abrangem os rendimentos das actividades comerciais, industriais ou agrícolas eventualmente exercidas, a título acessório, pelas entidades aí mencionadas, devendo, caso existam esses rendimentos, ser também organizada uma contabilidade que, nos termos do artigo 115º do CIRC, permita o controlo do lucro apurado.

3 - Os registos a que se refere o nº 1 e os livros de inventário e balanço e diário correspondentes à contabilidade organizada nos termos do nº 2 deverão ser apresentados, antes de utilizados, com as folhas devidamente numeradas, na repartição de finanças da respectiva área para que sejam assinados os seus termos de abertura e encerramento e rubricadas as respectivas folhas, podendo ser utilizada chancela.

4 - É aplicável à escrituração referida no nº 1 e bem assim, à contabilidade organizada nos termos do nº 2, o disposto no nº 3, alíneas a) e b) e nos nºs 4, 5, 6 e 7 do artigo 115º que passamos a transcrever:

a) Todos os lançamentos devem estar apoiados em documentos justificativos, datados e susceptíveis de ser apresentados sempre que necessário;

b) As operações devem ser registadas cronologicamente, sem emendas ou rasuras, devendo quaisquer erros ser objecto de regularização contabilística logo que descobertos.

- Não são permitidos atrasos na execução da contabilidade superiores a 90 dias, contados do último dia do mês a que as operações respeitam.

- Os livros de contabilidade, registos auxiliares e respectivos documentos de suporte deverão ser conservados em boa ordem durante o prazo de 10 anos.

- Quando a contabilidade for estabelecida por meios informáticos, a obrigação de conservação referida no número anterior é extensiva à documentação relativa à análise, programação e execução dos tratamentos informáticos.

- Os documentos de suporte dos livros e registos contabilísticos que não sejam documentos autênticos ou autenticados podem, decorridos três exercícios após aquele a que se reportam e obtida autorização prévia do director-geral dos Impostos, ser substituídos, para efeitos fiscais, por microfímes que constituam sua reprodução fiel e obedeçam às condições que forem estabelecidas.

A contabilidade ou a escrituração mencionadas nos artigos 115º e 116º deverá ser centralizada em estabelecimento ou instalação situado no território português abrangendo igualmente as operações realizadas no estrangeiro (artigo 117º).

## 2.9. Fiscalização/Garantias

O cumprimento das obrigações impostas por este diploma será fiscalizado, em geral, e dentro dos limites da respectiva competência, por todas as autoridades, corpos administrativos, repartições públicas, pessoas colectivas de utilidade pública, e, em especial, pela Direcção-Geral dos Impostos (artigo 124º do CIRC).

À fiscalização em especial das disposições do presente Código aplica-se o disposto no artigo 63º da lei geral tributária e do regime complementar do procedimento de inspecção tributária, aprovado pelo artigo 1º do DL nº 413/98, de 31 de Dezembro, bem como o disposto no artigo 125º do CIRC.

Segundo os artigos 126º e 127º, a DGCI organizará um registo dos sujeitos passivos de IRC com base nas declarações para inscrição no registo e de outros elementos de que disponha (alterações, actualizações, cancelamento e outros).

Será elaborado pelo serviço fiscal competente um processo com carácter sigiloso, em relação a cada sujeito passivo, em que se incorporem as declarações e outros elementos que se relacionem com o mesmo. Os sujeitos passivos, através de representante devidamente credenciado, poderão examinar no respectivo serviço fiscal o seu processo individual.

Estão previstas hipóteses de reclamação, impugnação e recursos hierárquicos (artigo 128º do CIRC e artigos 131º a 133º do CPPT).

## 2.10. Disposições Finais

O recibo de documentos, bem como o envio de documentos pelo correio e a classificação das actividades, estão especificados, respectivamente, nos artigos 130º, 131º e 132º do CIRC.

## 3. Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)<sup>314</sup>

---

### 3.1. Incidência

O IVA incide sobre as transmissões de bens e prestações de serviços, efectuadas a título oneroso (e as gratuitas assimiladas às onerosas) em território nacional por um sujeito passivo e as importações de bens e as operações intracomunitárias efectuadas em território nacional<sup>315</sup> (artigo 1º do CIVA).

Segundo o nº 1, alínea a) do artigo 2º do CIVA, constituem sujeitos passivos de IVA as pessoas singulares ou colectivas que, de um modo

---

<sup>314</sup> O Decreto-Lei 21/2007 de 29 de Janeiro, introduz alterações ao CIVA e respectiva legislação complementar em matéria de tributação de operações imobiliárias, incluindo a revisão do regime da renúncia à isenção de IVA na transmissão e na locação de bens imóveis. (...) Fora do âmbito das operações previstas nos nºs 30 e 31 do artigo 9º do CIVA, mas ainda no domínio de algumas prestações de serviços relativas a bens imóveis, nomeadamente nos trabalhos de construção civil realizados por empreiteiros e subempreiteiros, o presente decreto-lei vem adoptar, de igual modo, uma outra faculdade conferida pela Directiva n.º 2006/69/CE, do Conselho, de 24 de Julho. Assim, por via da inversão do sujeito passivo, passa a caber aos adquirentes ou destinatários daqueles serviços, quando se configurem como sujeitos passivos com direito à dedução total ou parcial do imposto, proceder à liquidação do IVA devido, o qual poderá ser também objecto de dedução nos termos gerais. Artigo 1º - Alteração ao CIVA - Os artigos 2º, 12º, 19º, 24º, 24º-A, 25º, 35º e 44º do CIVA, aprovado pelo Decreto-Lei nº 394-B/84, de 26 de Dezembro, passam a ter a seguinte redacção: «Artigo 2º nº 1 - ... j) As pessoas singulares ou colectivas referidas na alínea a) que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que pratiquem operações que confirmam o direito à dedução total ou parcial do imposto, quando sejam adquirentes de serviços de construção civil, incluindo a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis, em regime de empreitada ou subempreitada. Artigo 19º nº1 - ... c) O imposto pago pela aquisição dos bens ou dos serviços indicados nas alíneas i) e j) do nº 1 do artigo 2º, no nº 8, na alínea a) do nº 10 e nos nºs 11, 13 e 16, na alínea b) do nº 17 e nos nºs 19 e 22 do artigo 6º. Artigo 24º nº 6 - A regularização prevista no número anterior é também aplicável, considerando-se que os bens estão afectos a uma actividade não tributada, no caso de bens imóveis relativamente aos quais houve inicialmente lugar à dedução total ou parcial do imposto que onerou a respectiva construção, aquisição ou outras despesas de investimento com eles relacionadas, quando: a) O sujeito passivo, devido a alteração da actividade exercida ou por imposição legal, passe a realizar exclusivamente operações isentas sem direito à dedução; b) O sujeito passivo passe a realizar exclusivamente operações isentas sem direito à dedução, em virtude do disposto no nº 3 do artigo 12º ou nos nºs 3 e 4 do artigo 55º; c) O imóvel passe a ser objecto de uma locação isenta nos termos do nº 30 do artigo 9º. Artigo 35º nº 13 - Nas situações previstas nas alíneas i) e j) do nº 1 do artigo 2º, as facturas ou documentos equivalentes emitidos pelos transmitentes dos bens ou prestadores dos serviços devem conter a expressão "IVA devido pelo adquirente".

<sup>315</sup> Ver RITI (Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias).

independente e com carácter de habitualidade, exerçam actividades de comércio ou prestação de serviços, incluindo as das profissões livres, e, bem assim, as que do mesmo modo independente pratiquem uma só operação tributável, desde que essa operação seja conexa com o exercício das referidas actividades, onde quer que este ocorra, ou quando, independentemente dessa conexão, tal operação preencha os pressupostos da incidência real de IRS e de IRC.

### 3.2. Isenções/Organismos sem finalidade lucrativa

Atendendo ao sujeito junto do qual se concretizam as isenções, são de distinguir duas situações: as isenções concretizadas junto do sujeito passivo do IVA, em que se fala de isenção incompleta (simples) e de isenção completa, e as isenções que operam junto do suportador do imposto, em que se fala de regimes de restituição do imposto.

Os clubes desportivos estão inseridos nas entidades que são abrangidas pela isenção incompleta conforme artigos 9º e 10º do CIVA.

A isenção incompleta (simples) concretiza-se na não liquidação de imposto na venda ou na prestação de serviços e na não permissão de dedução do imposto suportado nas aquisições, exprimindo assim, não uma isenção completa, mas tão-só uma redução da carga fiscal, desde que a isenção se situe no estágio final do circuito económico.

Esta isenção de IVA liberta os isentos de qualquer obrigação de liquidar o imposto e de realizar a respectiva prestação tributária. Mas, em contrapartida, aos isentos não é facultado deduzir o imposto que tenham suportado pelas aquisições de bens e de serviços.

O artigo 9º consigna diversas isenções, de ordem objectiva, das quais destacamos:

9 - As prestações de serviços efectuadas por organismos sem finalidade lucrativa (ver pressupostos desses organismos no artigo 10º do CIVA), que explorem estabelecimentos ou instalações destinados à prática de actividades artísticas, desportivas, recreativas e de educação física a pessoas que pratiquem essas actividades;

15 - As prestações de serviços e as transmissões de bens com elas conexas, efectuadas por pessoas colectivas de direito público e organismos sem finalidade lucrativa, relativas a congressos, colóquios, conferências, seminários, cursos e manifestações análogas de natureza científica, cultural, educativa ou técnica;

21 - As prestações de serviços e as transmissões de bens com elas conexas efectuadas no interesse colectivo dos seus associados por organismos sem finalidade lucrativa, desde que esses organismos prossigam objectivos de natureza política, sindical, religiosa, humanitária, patriótica, filantrópica, recreativa, desportiva, cultural, cívica ou de representação de interesses económicos e a única contraprestação seja uma quota fixada nos termos dos estatutos;

22 - As transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas por entidades cujas actividades habituais se encontram isentas nos termos dos nº 2, 7, 8, 9, 10, 11, 13, 14, 15 e 21 deste artigo, aquando de manifestações ocasionais destinadas à angariação de fundos em seu proveito exclusivo, desde que esta isenção não provoque distorções de concorrência.

*O Despacho Normativo nº 118/85 complementa, entre outros, este nº 22, no qual realçamos:*

- *As manifestações ocasionais abrangidas pela isenção do nº 22 do artigo 9º realizam-se com vista à procura para as entidades em causa de meios financeiros excepcionais e revestem as mais variadas formas: bailes, concertos, espectáculos de folclore ou variedades, sessões de cinema ou teatro, espectáculos desportivos, vendas de caridade, exposições, quermesses, sorteios e outros, e normalmente têm lugar em alturas festivas.*
- *Para efeitos da isenção prevista no nº 22) do artigo 9º do mesmo Código, é fixado em 8 o número anual de manifestações ocasionais promovidas por entidades cujas actividades habituais se encontram isentas nos termos dos nº 2, 7, 8, 9, 10, 11, 13, 14, 15 e 21 do referido artigo.*
- *A isenção referida incidirá não só sobre o direito de acesso às*



*manifestações e aos espectáculos realizados, mas também sobre o conjunto das receitas recebidas pelas entidades beneficiárias relativamente às diversas operações efectuadas nessa ocasião, como, por exemplo, bufete, bar, aluguer de stands, venda de programas, lembranças, receitas publicitárias.*

- *Para efeitos do presente despacho, deverão as entidades referidas participar previamente tal facto à repartição de finanças da área da sede, indicando, nomeadamente, o local, a data e o género de manifestação a realizar.*
- *Poderá a DGCI, mediante requerimento devidamente fundamentado, autorizar, a título excepcional, que o número limite referido no nº 2 do presente despacho seja ultrapassado.*

30 – A locação de bens imóveis (espaços nus) está também isenta. Exceptua-se a locação de máquinas e outros equipamentos de instalação fixa, bem como qualquer outra locação de bens imóveis de que resulte a transferência onerosa da exploração de estabelecimento comercial ou industrial e da locação de espaços para exposições ou publicidade (exige liquidação de IVA).

33 - As transmissões de bens afectos exclusivamente a uma actividade isenta, quando não tenham sido objecto do direito à dedução, e bem assim as transmissões de bens cuja aquisição ou afectação tenha sido feita com exclusão do direito à dedução nos termos do nº 1 do artigo 21º.

O artigo 12º não contempla as situações acima referidas para solicitar renúncia à isenção de IVA.

Os clubes desportivos poderão<sup>316</sup>, de acordo com o estipulado no artigo 53º, beneficiar da isenção de imposto, caso o volume de negócios da actividade acessória (artigo 73º) não seja superior a € 9 975,96 (2.000 contos).

Segundo o artigo 10º do CIVA, os clubes desportivos, como organismos sem finalidade lucrativa, para poderem usufruir das isenções previstas no artigo 9º, deverão cumprir os seguintes requisitos:

- a) Em caso algum distribuam lucros e os seus corpos gerentes não

---

<sup>316</sup> No entanto, a aplicação dos artigos 115º e 116º do CIRC, poderá inibir esta isenção.

tenham, por si ou por interposta pessoa, algum interesse directo ou indirecto nos resultados da exploração;

b) Disponham de escrituração que abranja todas as suas actividades e a ponham à disposição dos serviços fiscais, designadamente para comprovação do referido na alínea anterior;

c) Pratiquem preços homologados pelas autoridades públicas ou, para as operações não susceptíveis de homologação, preços inferiores aos exigidos para análogas operações pelas empresas comerciais sujeitas de imposto;

d) Não entrem em concorrência directa com sujeitos passivos do imposto.

### 3.3. A determinação da matéria colectável

A matéria colectável no IVA é constituída pelo "valor tributável" das transmissões de bens e das prestações de serviços, efectuadas no território nacional, a título oneroso, pelas importações de bens e pelas "operações intracomunitárias". A respeito do valor tributável nas operações internas, é de referir que, num sistema de IVA baseado no método de crédito do imposto, a dívida do sujeito passivo ao Estado não resulta directamente da aplicação da taxa ao referido valor (esta operação apenas proporciona o apuramento do montante a suportar pelo cliente), mas da diferença entre o resultado dessa operação e o montante de imposto suportado nas aquisições de bens e serviços, durante o mesmo período.

O CIVA (artigos 16º e 17º) e o RITI (artigo 17º) distinguem a definição do valor tributável, consoante estejamos perante operações internas, importações ou aquisições intracomunitárias de bens.

### 3.4. A taxa

O artigo 18º do CIVA prevê diferentes taxas de aplicação do IVA:

- uma taxa normal de 21% aplicável à generalidade das importações e transmissões de bens e às prestações de serviços, sempre que se não trate de bens incluídos nas listas (I e II anexas ao CIVA) sujeitos à taxa intermédia ou reduzida;

- uma taxa intermédia de 12% aplicável às importações e transmissões de bens e às prestações de serviços constantes da lista II anexa ao CIVA, em que se incluem certos produtos para a alimentação humana e as prestações de serviços de alimentação e bebidas (importante para os clubes desportivos que explorem directamente bar/restaurante);

- uma taxa reduzida de 5% para as importações e transmissões de bens e as prestações de serviços constantes da lista I anexa ao CIVA, em que se integram produtos alimentares, outros produtos como jornais e revistas, livros, espectáculos, manifestações desportivas (com venda de bilhetes).

Acrescente-se que as taxas do IVA são, para as regiões autónomas dos Açores e da Madeira, respectivamente de 15% (taxa normal), 8% (taxa intermédia) e 4% (taxa reduzida).

A taxa aplicável é a que vigora no momento em que o imposto se torna exigível.

### 3.5. Dedução

Para efeito de dedução de IVA, os clubes desportivos são considerados sujeitos passivos mistos estando, portanto, inseridos/abrangidos pelo artigo 23º do CIVA.

O artigo 23º do CIVA dispõe que quando o sujeito passivo, no exercício da sua actividade, efectue transmissões de bens e prestações de serviços, parte das quais não confira o direito à dedução, a determinação do imposto dedutível pode ser efectuada por dois métodos: o método da percentagem de dedução ou da dedução *pro rata*, nos termos do qual o imposto suportado nas aquisições confere o direito à dedução proporcional ao valor anual das operações tributáveis e isentas com direito a dedução relativamente ao volume de negócios total; e o método da afectação real, que consiste na separação contabilística das aquisições de bens afectos ao sector dedutível das afectas ao sector isento, deduzindo o imposto suportado pelas primeiras (e não deduzindo imposto relativamente às segundas).

Apesar de a regra ser a do método da percentagem ou *pro rata*, o nº 2 do artigo 23º do CIVA prevê a possibilidade de adopção do método da

afecção real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados, sem prejuízo de a DGCI lhe vir a impor condições especiais ou a fazer cessar esse procedimento no caso de se verificarem distorções significativas na tributação.

O nº 3 do mesmo artigo 23º prevê a possibilidade de a administração fiscal obrigar o contribuinte a proceder de acordo com o disposto no número anterior:

- Quando o sujeito passivo exerça actividades económicas distintas;
- Quando a aplicação do processo referido no nº 1 conduza a distorções significativas na tributação.

Por conseguinte, o regime-regra é o do chamado *pro rata*, através do cálculo de uma percentagem, tal como se refere nos números 4 e 5 do mesmo artigo 23º:

- A percentagem de dedução referida no nº 1 resulta de uma fracção que comporta, no numerador, o montante anual, imposto excluído, das transmissões de bens e prestações de serviços que dão lugar a dedução nos termos do artigo 19º e nº 1 do artigo 20º e, no denominador, o montante anual, imposto excluído, de todas as operações efectuadas pelo sujeito passivo, incluindo as operações isentas ou fora do campo do imposto, designadamente as subvenções não tributadas que não sejam subsídios de equipamento.

- No cálculo referido no número anterior não serão, no entanto, incluídas as transmissões de bens do activo imobilizado que tenham sido utilizadas na actividade da empresa nem as operações imobiliárias ou financeiras que tenham um carácter acessório em relação à actividade exercida pelo sujeito passivo.

Entretanto, segundo o artigo 23º, nº 6, 7 e 8, a percentagem a aplicar provisoriamente ao longo de cada exercício é a definitivamente calculada em relação ao exercício anterior ou, em casos de alteração substancial da actividade ou no ano de início de actividade, uma percentagem estimada.

A percentagem de dedução é sempre arredondada para a centésima imediatamente superior.

### 3.6. Liquidação/Cobrança/Obrigações acessórias

O IVA é liquidado pelo respectivo sujeito passivo, sendo igualmente este que procede à sua cobrança (e pagamento). Assim, feitas as deduções e apurado o imposto, o sujeito passivo entrega o respectivo montante (artigo 26º), simultaneamente com as declarações periódicas (artigo 40º), na Direcção de Serviços de Cobrança do IVA.

Os contribuintes devem pagar a prestação do imposto por meio de cheque, vale de correio ou transferência bancária, não sendo admitido o pagamento em numerário.

O Código definiu regimes especiais relativos aos que pratiquem uma só operação tributável (artigo 42º) e aos pequenos retalhistas (artigo 60º). Estes realizam o pagamento junto das tesourarias da Fazenda Pública, e não junto do Serviço de Administração do IVA.

O sujeito passivo de IVA tem direito à compensação ou mesmo ao reembolso do imposto pago no caso do imposto liquidado nas vendas, num dado período, ser inferior ao imposto pago e suportado nas aquisições desse mesmo período<sup>317</sup>.

O Serviço de Administração do IVA procederá à liquidação oficiosa do imposto nos casos em que os contribuintes não apresentem a declaração periódica, ou não realizem o pagamento (artigo 83º). Em tais casos de liquidação oficiosa, deverão os contribuintes efectuar o pagamento no prazo, a contar da notificação, não inferior a 30 dias (artigo 27º, nº 1).

A falta de pagamento implica a elaboração de certidão de dívida nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 88º do CPPT.

Como referimos, sobre os contribuintes, no IVA, recai o dever de prestar declarações. Mas cumprirá, ainda, assinalar outras obrigações acessórias (artigos 28º a 52º). Assim, além da obrigação de declarações periódicas respeitantes às operações, ou transacções, realizadas, em regra mensal ou trimestralmente, sobre os contribuintes impende o dever de declarar

---

<sup>317</sup> Artigo 22º, nº 9 - O Ministro das Finanças e do Plano poderá autorizar a administração fiscal a efectuar reembolsos em condições diferentes das estabelecidas nos números anteriores, relativamente a sectores de actividade cujo volume de negócios seja constituído essencialmente por operações isentas com direito à dedução do imposto pago nas aquisições.

o início<sup>318</sup>, a cessação<sup>319</sup> e as alterações da actividade<sup>320</sup>, o dever de facturar as transacções e o dever de dispor de contabilidade<sup>321</sup> ajustada ao apuramento e à fiscalização do imposto (o valor das operações não isentas, líquidas de imposto, segundo a taxa aplicável; o valor das operações isentas sem direito à dedução; o valor das operações isentas com direito à dedução; o valor do imposto liquidado, segundo a taxa aplicável,...), cujos elementos as empresas têm de conservar por um período de dez anos.

Relativamente às obrigações de registar contabilisticamente as operações efectuadas, os sujeitos passivos são subdivididos, no CIVA, em dois grandes grupos: os contribuintes com contabilidade organizada e os contribuintes sem contabilidade organizada.

Assim, os sujeitos passivos obrigados a ter contabilidade devidamente organizada para efeitos de IRS ou IRC (artigo 115º do CIRC), deverão organizá-la de forma a possibilitar o conhecimento claro e inequívoco dos elementos necessários ao cálculo do imposto. Desta forma, os registos ou lançamentos a efectuar na contabilidade devem referir as transmissões de bens e prestações de serviço efectuadas pelo sujeito passivo evidenciando, entre outros:

- o valor das operações não isentas, líquidas de imposto, segundo a taxa aplicável;
- o valor das operações isentas sem direito à dedução;
- o valor das operações isentas com direito à dedução.

Os sujeitos passivos não enquadrados nos regimes especiais previstos ou que não possuam contabilidade organizada nos termos dos Códigos do IRS ou do IRC (artigo 116º do CIRC) utilizarão, para cumprimento das exigências constantes nos artigos 44º a 48º do CIVA, livros de registo (artigo 50º, nº 1 do CIVA) onde estejam mencionadas todas as actividades e operações desenvolvidas:

- livros de registo de compras de mercadorias e/ou de registo de matérias primas e de consumo;

---

<sup>318</sup> Artigo 30º do CIVA.

<sup>319</sup> Artigo 31º do CIVA.

<sup>320</sup> Artigo 32º do CIVA.

<sup>321</sup> Artigo 44º do CIVA.

- livros de registo de vendas de mercadorias e/ou de registo de produtos fabricados;
- livro de registo de serviços prestados ;
- livro de registo de despesas e de operações ligadas a bens de investimento;
- livro de registo das existências à data.

Poderá não ser obrigatória a utilização destes livros quando os sujeitos passivos tenham um sistema de contabilidade que satisfaça os requisitos adequados ao correcto apuramento e fiscalização do imposto (artigo 50º, nº 3, do CIVA).

Estão dispensados de algumas destas obrigações os sujeitos passivos que pratiquem exclusivamente operações isentas de imposto, excepto quando essas operações dêem direito a dedução nos termos da alínea b) do nº 1 do artigo 20º.

### 3.7. Disposições comuns/Fiscalização/Garantias dos contribuintes

Os critérios de notificação dos sujeitos passivos e a possibilidade dos mesmos recorrerem, através de recursos hierárquicos, serão elaborados nos termos do CPPT.

O cumprimento das obrigações impostas por este diploma será fiscalizado, em especial, pela DGCI.

As pessoas singulares ou colectivas deverão prestar toda a colaboração que lhes for solicitada pelos serviços competentes, tendo em vista o integral cumprimento das atribuições que lhes estão cometidas por lei.

Os funcionários encarregados da fiscalização do imposto têm livre acesso aos locais destinados ao exercício de actividades comerciais, industriais, agrícolas e de prestações de serviços para examinar os livros e quaisquer documentos relacionados com a actividade dos contribuintes, verificações e buscas e qualquer outra diligência considerada útil para o apuramento do imposto e a repressão da fraude ou evasão fiscais.

Os livros, registos e documentos de que for recusada a exibição não podem ser tomados em consideração a favor do contribuinte, sendo para o efeito

considerada recusa de exibição a declaração de não possuir livros, registos e documentos, ou a sua subtracção ao exame (artigo 78º, nº 3 do CIVA).

Sempre que necessário, poderão os funcionários encarregados da fiscalização proceder à inventariação das existências físicas de qualquer estabelecimento.

O responsável do serviço de finanças procederá à rectificação das declarações dos sujeitos passivos quando fundamentalmente considere que nelas figura um imposto inferior ou uma dedução superior aos devidos, liquidando-se adicionalmente a diferença.

As inexactidões ou omissões praticadas nas declarações poderão ser constatadas em visita de fiscalização efectuada nas instalações do sujeito passivo, através de exame dos seus elementos de escrita, bem como da verificação das existências físicas do estabelecimento.

Se a declaração periódica prevista no artigo 40º não for apresentada, a Direcção de Serviços de Cobrança do IVA procederá à liquidação oficiosa do imposto, com base nos elementos de que disponha (artigo 83º do CIVA).

Sem prejuízo do disposto no presente Código, a liquidação do imposto com base em presunções ou métodos indirectos efectuar-se-á nos casos e condições previstos nos artigos 87º e 89º da lei geral tributária, seguindo os termos do artigo 90º da referida lei.

Cabe ao director de finanças da área do domicílio, sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável do sujeito passivo ou ao funcionário em quem ele tiver delegado essa competência, a aplicação de métodos indirectos.

O imposto é liquidado dentro dos prazos e nos termos previstos nos artigos 45º e 46º da lei geral tributária. O serviço fiscal competente não procederá a qualquer liquidação, ainda que adicional, quando o seu quantitativo for inferior a € 24,94 (5.000\$00), devendo o mesmo limite ser observado na extracção das certidões de dívida previstas no nº 5 do artigo 26º, no nº 2 do artigo 27º e nos nº 3 e 6 do artigo 83º.

Sempre que, por facto imputável ao contribuinte, for retardada a liquidação ou tenha sido recebido reembolso superior ao devido, acrescerão ao montante do imposto juros compensatórios nos termos do artigo 35º da lei



geral tributária (LGT) e/ou serão devidos juros de mora nos termos do artigo 44º dessa lei.

Os sujeitos passivos e as pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis pelo pagamento do imposto poderão recorrer hierarquicamente nos casos previstos neste Código, reclamar contra a respectiva liquidação ou impugná-la com os fundamentos e nos termos estabelecidos no CPPT.

As reclamações e as impugnações não serão admitidas se as liquidações forem ainda susceptíveis de correcção nos termos do artigo 71º, ou se não tiver sido entregue a declaração periódica cuja falta originou a liquidação prevista no artigo 83º.

As notificações efectuadas nos termos dos artigos 85º, 87º e nº 1 do artigo 87º-A deverão indicar as razões de facto e de direito da determinação da dívida de imposto, bem como os critérios e cálculos subjacentes aos montantes apurados.

Quando, por motivos imputáveis aos serviços, tenha sido liquidado imposto superior ao devido, proceder-se-á à revisão oficiosa nos termos do artigo 78º da lei geral tributária.

Sem prejuízo de disposições especiais, o direito à dedução ou ao reembolso do imposto entregue em excesso só poderá ser exercido até ao decurso de quatro anos após o nascimento do direito à dedução ou pagamento em excesso do imposto, respectivamente. No caso de pagamento do imposto em montante superior ao legalmente devido, resultante de erro imputável aos serviços, são devidos juros indemnizatórios nos termos do artigo 43º da LGT, a liquidar e pagar nos termos do CPPT.

As declarações que, segundo a lei, devam ser apresentadas no serviço de finanças, bem como os documentos de qualquer outra natureza exigidos pela DGCI, podem ser remetidos pelo correio, sob registo postal, acompanhados de um sobrescrito, devidamente endereçado e franquiado, para a devolução imediata, também sob registo, dos duplicados ou dos documentos, quando for caso disso.

Os técnicos oficiais de contas podem remeter, através de meios de comunicação electrónica, as declarações relativamente aos sujeitos passivos

por cuja escrita sejam responsáveis, com os efeitos que o artigo 17º da LGT estabelece para a gestão de negócios, e nos termos a regulamentar por portaria do Ministro das Finanças.

O capítulo VIII, onde estavam definidas as penalidades, foi tacitamente revogado visto que as mesmas passaram a estar previstas e incluídas no RGIT<sup>322</sup>.

## 4. Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF)

---

### 4.1. Princípios Gerais

De acordo com o artigo 2º do EBF, os benefícios fiscais (caracterizam-se, por se traduzirem numa derrogação às regras gerais de tributação) são considerados como medidas de carácter excepcional (os benefícios fiscais são sempre instrumentos de política que visam certos objectivos económico-sociais ou outras finalidades que justifiquem o seu carácter excepcional em relação à normalidade)<sup>323</sup> instituídas para a tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da tributação prevista. Estes podem traduzir-se em isenções, reduções de taxas, deduções à matéria colectável e à colecta, amortizações e reintegrações aceleradas e outras medidas fiscais que obedeçam às características enunciadas.

Os benefícios fiscais podem ser automáticos (resultam directa e imediatamente da lei) ou dependentes de reconhecimento (pressupõem um ou mais actos posteriores de reconhecimento). O reconhecimento dos benefícios fiscais pode ter lugar por acto administrativo ou por acordo entre a Administração e os interessados, tendo, em ambos os casos, efeito meramente declarativo, salvo quando a lei dispuser o contrário. O procedimento de reconhecimento dos benefícios fiscais regula-se pelo disposto na LGT e no CPPT (artigo 4º).

No artigo 6º podemos ler que as pessoas (singulares ou colectivas, de direito público ou de direito privado) a quem sejam concedidos benefícios

---

<sup>322</sup> Lei nº 15/2001, de 5 de Junho – Regime Geral das Infracções Tributárias.

<sup>323</sup> Freitas Pereira, M. H. (2007), *Fiscalidade*, Almedina Coimbra.

fiscais, automáticos ou dependentes de reconhecimento, ficam sujeitas a fiscalização da DGCI e outras entidades competentes, para controlo da verificação dos pressupostos dos benefícios fiscais respectivos e do cumprimento das obrigações impostas aos titulares do direito aos benefícios.

Poderão ser aplicadas sanções impeditivas, suspensivas ou extintivas de benefícios fiscais sempre que seja cometida uma infracção fiscal relacionada com os impostos sobre o rendimento, a despesa ou o património, ou às normas do sistema de segurança social, independentemente da sua relação com o benefício concedido (artigo 7º).

Os benefícios fiscais, dependentes de reconhecimento, não poderão ser concedidos quando o sujeito passivo tenha deixado de efectuar o pagamento dos impostos (exigidos e não abrangidos pelos benefícios) e das contribuições relativas ao sistema da segurança social. Tais situações serão impeditivas do reconhecimento dos benefícios fiscais enquanto o interessado se mantiver em incumprimento. No entanto, esta regra não se aplica, e se a(s) dívida(s) em causa (previstas como exigíveis), forem objecto de reclamação, impugnação ou oposição e prestada garantia, quando devida (artigo 11º-A).

#### 4.2. Benefícios para clubes desportivos

O EBF consagra o artigo 52º, especificamente dirigido para as colectividades desportivas, de cultura e recreio, onde podemos ler que:

- Ficam isentos de IRC os rendimentos das colectividades desportivas, de cultura e recreio, abrangidas pelo artigo 11º do CIRC<sup>324</sup>, desde que a totalidade dos seus rendimentos brutos sujeitos a tributação e não isentos nos termos do Código não exceda o montante de € 7.481,97 (1.500 contos).

---

<sup>324</sup> Artigo 11º (anterior artigo 10º) - Actividades culturais, recreativas e desportivas - (1) Estão isentos de IRC os rendimentos directamente derivados do exercício de actividades culturais, recreativas e desportivas. (2) A isenção prevista no número anterior só pode beneficiar associações legalmente constituídas para o exercício dessas actividades e desde que se verifiquem cumulativamente as seguintes condições: a) Em caso algum distribuam resultados e os membros dos seus órgãos sociais não tenham, por si ou interposta pessoa, algum interesse directo ou indirecto nos resultados de exploração das actividades prosseguidas; b) Disponham de contabilidade ou escrituração que abranja todas as suas actividades e a ponham à disposição dos serviços fiscais, designadamente para comprovação do referido nas alíneas anteriores. (3) Não se consideram rendimentos directamente derivados do exercício das actividades indicadas no n.º 1, para efeitos da isenção aí prevista, os provenientes de qualquer actividade comercial, industrial ou agrícola exercida, ainda que a título acessório, em ligação com essas actividades e, nomeadamente, os provenientes de publicidade, direitos respeitantes a qualquer forma de transmissão, bens imóveis, aplicações financeiras e jogo do bingo.

- As importâncias investidas pelos clubes desportivos em novas infra-estruturas ou por eles despendidas em actividades desportivas de recreação e no desporto de rendimento, não provenientes de subsídios, podem ser deduzidas ao rendimento global até ao limite de 90% da soma algébrica dos rendimentos líquidos previstos no nº 3 do artigo 11º do CIRC, sendo o eventual excesso deduzido até ao final do segundo exercício seguinte ao do investimento.

Consideramos importante destacar ainda o artigo 17º – criação de emprego –, pelo facto dos clubes desportivos poderem também usufruir deste benefício fiscal.

Para efeitos do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC), os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho para trabalhadores (jovens ou desempregados de longa duração) admitidos por contrato sem termo são contabilizados como custo (majorado em valor correspondente a 150%).

O montante máximo da majoração anual, por trabalhador, é de 14 vezes o ordenado mínimo nacional mais elevado. A majoração (não cumulável com outros benefícios) pode aplicar-se num período máximo de cinco anos a contar do início da vigência do contrato de trabalho.

#### 4.3. Isenções

De acordo com o nº1 do artigo 40º, estão isentos de imposto municipal sobre imóveis (ex contribuição autárquica), entre outros: as pessoas colectivas de utilidade pública administrativa e as de mera utilidade pública, em relação aos prédios ou parte de prédios destinados directamente à realização dos seus fins; as associações desportivas e as associações juvenis legalmente constituídas, em relação aos prédios ou parte de prédios destinados directamente à realização dos seus fins; os prédios ou parte de prédios cedidos gratuitamente pelos respectivos proprietários ou usufrutuários a entidades públicas isentas de contribuição autárquica enumeradas no artigo 9º do respectivo Código, ou a entidades referidas nas alíneas anteriores, para o

prosseguimento directo dos respectivos fins<sup>325</sup>.

Nos casos acima indicados, a isenção deverá ser reconhecida pelo director-geral dos impostos, a requerimento devidamente documentado e apresentado pelos sujeitos passivos no serviço de finanças da área da situação do prédio, no prazo de 90 dias contados a partir da verificação do facto determinante da isenção (nº 6). Se o pedido for apresentado para além do prazo referido, a isenção iniciar-se-á a partir do ano imediato, inclusive, ao da sua apresentação (nº 7).

#### 4.4. Benefícios relativos ao mecenato

O artigo 56º-C define a noção de donativo para efeitos fiscais. Assim, os donativos são atribuídos em dinheiro ou em espécie às entidades públicas ou privadas previstas nos artigos seguintes, cuja actividade consista predominantemente na realização de iniciativas nas áreas social, cultural, ambiental, desportiva ou educacional. Não podem existir contrapartidas (por parte do beneficiário) que configurem obrigações de carácter pecuniário ou comercial (em relação ao donatário).

No artigo 56º-D encontramos a fórmula de dedução para efeitos da determinação do lucro tributável das empresas (donatárias) bem como a alusão a pressupostos exigidos aos beneficiários.

O nº 6 deste artigo refere que são considerados custos ou perdas do exercício, até ao limite de 6/1000 do volume de vendas ou dos serviços prestados, os donativos atribuídos às seguintes entidades, das quais destacamos as da alínea e): associações promotoras do desporto e associações dotadas do estatuto de utilidade pública que tenham como objecto o fomento e a prática de actividades desportivas, com excepção das secções participantes em competições desportivas de natureza profissional.

Os donativos previstos no número 6 são levados a custos em valor

---

<sup>325</sup> De referir que na redacção dada pela Lei nº 109-B/2001, de 27 de Dezembro – OE, o artigo 40º nº 1 alínea j) expressava, esta isenção, especificamente para “As colectividades de cultura e recreio, as organizações não governamentais e de outro tipo de associações não lucrativas, a quem tenha sido reconhecida utilidade pública, relativamente aos prédios utilizados como sedes destas entidades e mediante decisão da assembleia municipal da autarquia onde os mesmos se situem, considerando-se aquela decisão como renúncia à compensação prevista na Lei das Finanças Locais”.

correspondente a 120% do respectivo total ou a 130% quando atribuídos ao abrigo de contratos plurianuais celebrados para fins específicos que fixem os objectivos a prosseguir pelas entidades beneficiárias e os montantes a atribuir pelos sujeitos passivos (nº 7).

O nº 10 expressa que as entidades a que se referem as alíneas a), e) e g) do nº 6 devem obter junto do ministro da respectiva tutela (**desporto**), previamente à obtenção dos donativos, a declaração do seu enquadramento no presente capítulo e do respectivo interesse cultural, ambiental, **desportivo** ou educacional das actividades prosseguidas ou das acções a desenvolver.

O valor a considerar para efeitos do cálculo da dedução ao lucro tributável, nos donativos em espécie, é o valor fiscal que os bens tiverem no exercício em que forem doados, deduzido, quando for caso disso, das reintegrações ou provisões efectivamente praticadas e aceites como custo fiscal ao abrigo da legislação aplicável (nº 11).

As deduções a efectuar nos termos dos nºs 3 a 8, bem como do artigo 56º-G<sup>326</sup>, não podem ultrapassar na sua globalidade 8/1000 do volume de vendas ou dos serviços prestados realizados pela empresa no exercício (artigo 56º-D, nº 12).

As deduções à colecta do IRS estão previstas no artigo 56º-E, onde destacamos o nº 1 e alíneas b) e c). Assim, temos que os donativos em dinheiro atribuídos pelas pessoas singulares residentes em território nacional, nos termos e condições previstos nos artigos anteriores, são dedutíveis à colecta do ano a que dizem respeito, com as seguintes especificidades: em valor correspondente a 25% das importâncias atribuídas, até ao limite de 15% da colecta; as deduções só são efectuadas no caso de não terem sido contabilizadas como custos.

As transmissões de bens e prestações de serviços não estão sujeitas a IVA, quando efectuadas a título gratuito pelas entidades a quem sejam

---

<sup>326</sup> (1) São considerados custos ou perdas do exercício, até ao limite de 8/1000 do volume de vendas ou de serviços prestados, em valor correspondente a 130% para efeitos do IRC, os donativos de equipamento informático, programas de computadores, formação e consultadoria na área da informática, concedidos às entidades referidas nos nºs 1 e 3 e nas alíneas b), d), e) f) e g) do nº 6, todos do artigo 56º-D. (2) Os donativos previstos no número anterior são levados a custos em valor correspondente a 140%, quando atribuídos ao abrigo de contratos plurianuais que fixem objectivos a atingir pelas entidades beneficiárias e os bens e serviços a atribuir pelos sujeitos passivos.

concedidos donativos abrangidos pelo presente diploma, em benefício directo das pessoas singulares ou colectivas que os atribuam quando o correspondente valor não ultrapassar, no seu conjunto, 5% do montante do donativo recebido (artigo 56º-F).

O artigo 56º-H discrimina as obrigações acessórias das entidades beneficiárias. Dada a sua relevância, fazemos a sua transcrição na íntegra: (1) As entidades beneficiárias dos donativos são obrigadas a: a) Emitir documento comprovativo dos montantes dos donativos recebidos dos seus mecenas, com a indicação do seu enquadramento no âmbito do presente capítulo, e bem assim com a menção de que o donativo é concedido sem contrapartidas, de acordo com o previsto no artigo 56º-C; b) Possuir registo actualizado das entidades mecenas, do qual constem, nomeadamente, o nome, o número de identificação fiscal, bem como a data e o valor de cada donativo que lhes tenha sido atribuído nos termos do presente capítulo; c) Entregar à Direcção-Geral dos Impostos, até ao final do mês de Fevereiro de cada ano, uma declaração de modelo oficial, referente aos donativos recebidos no ano anterior. (2) Para efeitos da alínea a) do número anterior, o documento comprovativo deve conter: a) A qualidade jurídica da entidade beneficiária; b) O normativo legal onde se enquadra, bem como, se for caso disso, a identificação do despacho necessário ao reconhecimento; c) O montante do donativo em dinheiro, quando este seja de natureza monetária; d) A identificação dos bens, no caso de donativos em espécie. (3) Os donativos em dinheiro de valor superior a € 200 devem ser efectuados através de meio de pagamento que permita a identificação do mecenas, designadamente transferência bancária, cheque nominativo ou débito directo.

## 5. Estatuto do Mecenato (EM)

---

### 5.1. Âmbito

O EM no qual está inserido o mecenato desportivo, foi aprovado pelo DL nº 74/99, de 16 de Março, entretanto, complementado com a introdução de

novas alíneas e nova redacção em alguns artigos, conforme a Lei nº 160/99, de 14 de Setembro, a Lei nº 176-A/99, de 30 de Dezembro, a Lei nº 3-B/2000, de 4 de Abril, Lei nº30-C/2000, de 29 de Dezembro, Lei nº 30-G/2000, de 29 de Dezembro, Lei nº109-B/2001, de 27 de Dezembro, Lei nº 107-B/2003, de 31 de Dezembro.

Dos benefícios fiscais previstos no presente diploma, salientamos apenas os concedidos às associações dotadas de estatuto de utilidade pública que tenham como objecto o fomento e a prática de actividades desportivas, com excepção das secções participantes em competições desportivas de natureza profissional.

O EM produziu efeitos a partir de 1 de Janeiro de 1999, ficando salvaguardados os efeitos plurianuais de reconhecimentos anteriormente realizados.

## 5.2. Obrigações acessórias

De referir a obrigatoriedade dos clubes desportivos solicitarem, todos os anos, o reconhecimento do Ministro das Finanças e do Ministro do Desporto, através de despacho conjunto, para que os donativos concedidos beneficiem dos incentivos fiscais previstos no EM.

É necessário preencher um boletim de candidatura no qual devem constar, entre outros, os programas de desenvolvimento desportivo e actividades que se propõem realizar nesse ano.

Deverão ser identificados os mecenas<sup>327</sup> (nome, morada e nº fiscal), a quantificação dos donativos e a afectação por actividade.

## 5.3. Estrutura<sup>328</sup>

---

<sup>327</sup> Existindo dificuldade do requerente em indicar os mecenas, e merecendo o projecto apreciação positiva, poderá ser passada uma declaração de interesse desportivo da actividade ou programa, ficando o processo a aguardar a indicação dos mecenas para a publicação do despacho ministerial conjunto.

<sup>328</sup> De acordo com a redacção dada pela Lei nº 26/2004, de 8 de Julho.



Mecenas	Donativos	Destinatários dos Donativos	Classif. do Mecenato	Limites de dedução (custos ou perdas do exercício)	Valor de majoração em função da duração do contrato		Necessidade de reconhecimento dos Ministros das Finanças e Tutela						
					Anual	Plurianual							
Pessoas colectivas (sujeitos a IRC)	Dinheiro ou espécie	(...) Comité Olímpico de Portugal, Confederação do Desporto de Portugal, as pessoas colectivas titulares do estatuto de utilidade pública desportiva, as associações promotoras do desporto e <b>as associações dotadas do estatuto de utilidade pública que tenham como objecto o fomento e a prática de actividades desportivas, com excepção das secções participantes em competições desportivas de natureza profissional. (...)</b>	Carácter cultural, ambiental, desportivo e educacional	6/1000 (do volume de vendas ou dos serviços prestados)  excepto para actividades ou programas considerados de superior interesse cultural, ambiental, desportivo, ...	120%	130%  (para fins específicos que fixem os objectivos a prosseguir pelas entidades beneficiárias e os montantes a atribuir pelos mecenas)	Sim (sempre)						
		Artigo 4º-A: No caso de donativos em espécie, considera-se, para efeitos do presente Estatuto, que o valor dos bens é o valor fiscal que os mesmos tiverem no exercício em que forem doados, ou seja: a) No caso de bens do activo imobilizado, o custo de aquisição ou de produção deduzido das reintegrações efectivamente praticadas e aceites para efeitos fiscais, sem prejuízo do disposto na parte final da alínea a) do nº 5 do artigo 29º do Código do IRC; b) No caso de bens com a natureza de existências, o custo de aquisição ou de produção, eventualmente deduzido das provisões que devam ser constituídas de acordo com o respectivo regime fiscal.											
		Organismos associativos						fins estatutários	1/1000				

Mecenas	Donativos	Destinatários dos Donativos	Classif. do Mecenato	Limites de dedução (dedutíveis *** à colecta do ano)	Valor de majoração em função da duração do contrato		Necessidade de reconhecimento dos Ministros das Finanças e Tutela
					Anual	Plurianual	
Pessoas singulares (sujeitos a IRS)	Dinheiro ou espécie	(...) Comité Olímpico de Portugal, Confederação do Desporto de Portugal, as pessoas colectivas titulares do estatuto de utilidade pública desportiva, as associações promotoras do desporto e <b>as associações dotadas do estatuto de utilidade pública que tenham como objecto o fomento e a prática de actividades desportivas, com excepção das secções participantes em competições desportivas de natureza profissional. (...)</b>		25% das importâncias atribuídas até ao limite de 15% da colecta			Dispensados de reconhecimento prévio desde que o seu valor não seja superior a € 498,80
		Artigo 5º-A: (1) No caso de donativos em espécie efectuados por sujeitos passivos de IRS que exerçam actividades empresariais e profissionais, considera-se, para efeitos do presente Estatuto, que o valor dos bens é o valor fiscal que os mesmos tiverem no exercício em que forem doados, calculado nos termos do artigo 4º-A. (2) Sendo os donativos efectuados por sujeitos passivos que não exerçam actividades empresariais ou profissionais, ou que, exercendo-as, os mesmos bens não lhes estejam afectos, o seu valor corresponde ao respectivo custo de aquisição ou de produção, devidamente comprovado.					

\*\*\* As deduções só são efectuadas no caso de não terem sido contabilizadas como custos

#### 5.4. O IVA no EM

De acordo com o artigo 6º, não estão sujeitas a IVA as transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas a título gratuito pelas entidades a quem forem concedidos donativos abrangidos pelo presente diploma, em benefício directo das pessoas singulares ou colectivas, que os atribuam quando o correspondente valor não ultrapassar, no seu conjunto, 5% do montante do donativo recebido.

### 6. Outros impostos/taxas

---

---

O Decreto-Lei nº 287/2003, de 12 de Novembro, procedeu à reforma da tributação do património, aprovando os Códigos do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI) e do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT) e aprovou ainda importantes alterações de legislação tributária conexas com a mesma.

Para além do que consta nos preâmbulos dos novos Códigos, onde são explicitadas as principais linhas dos impostos que vão entrar em vigor, e das alterações introduzidas no Código do Imposto do Selo, cumpre chamar a atenção que são ainda objecto deste decreto-lei alterações ao Estatuto dos Benefícios Fiscais, com algumas novas regras sobre a atribuição de benefícios fiscais às casas de habitação e com a ampliação da possibilidade de os sujeitos passivos de baixos rendimentos poderem aceder à isenção do IMI, consagrando-se ainda benefícios em sede deste imposto e de IMT em relação aos prédios objecto de reabilitação urbanística.

As alterações aos Códigos do IRS e do IRC têm subjacentes dois tipos de medidas das mais emblemáticas desta reforma. Por um lado, a eliminação do imposto sobre as sucessões e doações com a tributação em IRC dos incrementos patrimoniais a título gratuito obtidos pelos sujeitos passivos deste imposto. Por outro lado, como os valores patrimoniais tributários que servirem de base à liquidação do IMT passam a constituir o valor mínimo para a determinação do lucro tributável, quer do IRS, rendimentos empresariais, quer

do IRC, tornou-se necessário proceder a diversas adaptações nos respectivos Códigos, para consagração destas medidas, as quais constituem igualmente objecto do presente Decreto-Lei.

Assim, no uso da autorização legislativa concedida pela Lei nº 26/2003, de 30 de Julho, e nos termos das alíneas a) e b) do nº 1 do artigo 198º da Constituição, o Governo decreta: Artigo 1º - Objecto; Artigo 2º - Aprovação; Artigo 3º - Alteração ao Código do IRS; Artigo 4º - Aditamento ao Código do IRS; Artigo 5º - Alteração ao Código do IRC; Artigo 6º - Aditamento ao Código do IRC; Artigo 7º - Alteração ao Código do Imposto do Selo; Artigo 8º - Aditamento ao Código do Imposto do Selo; Artigo 9º - Republicação do Código do Imposto do Selo; Artigo 10º - Alteração ao Estatuto dos Benefícios Fiscais; Artigo 11º - Aditamento ao Estatuto dos Benefícios Fiscais; Artigo 12º - Alteração ao Código do Notariado; Artigo 13º - Elementos para avaliações; Artigo 14º - Taxas de conservação de esgotos; Artigo 15º - Avaliação de prédios já inscritos na matriz<sup>329</sup>; Artigo 16º - Prédios urbanos não arrendados - Actualização do valor patrimonial tributário; Artigo 17º - Regime transitório para os prédios urbanos arrendados; Artigo 18º - Apresentação de participação; Artigo 19º - Prédios parcialmente arrendados; Artigo 20º - Reclamação da actualização do valor patrimonial tributário; Artigo 21º - Vigência dos valores patrimoniais tributários corrigidos; Artigo 22º - Regime de cobrança; Artigo 23º - Exigência do número fiscal; Artigo 24º - Comunicação das deliberações das assembleias municipais; Artigo 25º - Regime de salvaguarda; Artigo 26º - Revisão dos elementos aprovados pela CNAPU; Artigo 27º - Liquidação do IMT e do imposto do selo<sup>330</sup>; Artigo 28º - Remissões; Artigo 29º - Modelos de impressos; Artigo 30º - Modificações dos Códigos; Artigo 31º - Revogação; Artigo 32º - Entrada em vigor.

Dos artigos acima referidos, assinalamos alguns com o intuito do enquadramento sumário deste Decreto-Lei.

O capítulo I – Aprovação, apresenta dois artigos onde podemos ler que este diploma procede à reforma da tributação do património, bem como à alteração do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

<sup>329</sup> Alterado pelo Decreto-Lei nº 211/2005, 7 de Dezembro.

<sup>330</sup> Alterado pelo Decreto-Lei nº 211/2005, 7 de Dezembro.

(CIRS), do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC), do Código do Imposto do Selo (CIS), do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) e do Código do Notariado (CN).

São aprovados, o Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI) e o Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT), e publicados, respectivamente, nos anexos I e II.

No capítulo IV -Disposições finais, estão inseridos cinco artigos (28º a 32º).

O artigo 28º, denominado de Remissões, assinala que todos os textos legais que mencionam Código da Contribuição Autárquica ou contribuição autárquica, se consideram referidos ao Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI) ou ao imposto municipal sobre imóveis (IMI); de igual modo, os textos legais que refiram Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações, imposto municipal de sisa ou imposto sobre as sucessões e doações consideram-se mencionados ao Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT), ao Código do Imposto do Selo, ao imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) e ao imposto do selo, respectivamente.

O artigo 30º assinala que as futuras modificações ao CIMI, CIMT e CIS são consideradas como fazendo parte deles e inseridas no lugar próprio, devendo essas modificações ser sempre efectuadas por meio de substituição dos artigos alterados, supressão dos inúteis ou pelo aditamento dos que forem necessários.

Das revogações previstas no artigo 31º, salientamos as dos Códigos da Contribuição Autárquica, da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola e Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações que foram “substituídos”, respectivamente, pelo CIMI e pelo CIMT.

Segundo o nº 6 deste artigo, mantêm-se em vigor os benefícios fiscais relativos à contribuição autárquica, agora reportados ao IMI, bem como os respeitantes ao imposto municipal de sisa estabelecidos em legislação extravagante ao Código aprovado pelo Decreto-Lei nº 41969, de 24 de Novembro de 1958, e no Estatuto dos Benefícios Fiscais, que passam a ser reportados ao IMT.

O artigo 32º refere a entrada em vigor, entre outros, do CIMI em 1 de Dezembro de 2003, do CIMT e das alterações ao CIS e respectiva Tabela Anexa, em 1 de Janeiro de 2004.

Considerando as alterações (revogação) verificadas com a aprovação do Decreto-Lei nº 287/2003, de 12 de Novembro, apresentamos alguns itens (artigos) dos códigos que se encontravam em vigor até à promulgação do mencionado Decreto-Lei. Abordamos também, de forma sumária, os novos códigos/impostos resultantes desse diploma.

### 6.1. Contribuição Autárquica (CA)

A Lei nº 106/88, de 17 de Setembro, ao autorizar o governo a aprovar os diplomas reguladores dos impostos sobre o rendimento, autorizou-o também a instituir uma contribuição autárquica sobre o valor patrimonial dos prédios rústicos e urbanos. No uso da referida autorização legislativa, o Governo, pelo DL nº 442-C/88, de 30 de Novembro, aprovou o Código da Contribuição Autárquica, que entrou em vigor a 1 de Janeiro de 1989. Este imposto situa-se numa longa linha de continuidade quanto à tributação de prédios, correspondendo às antigas «décima de prédios» e «contribuição predial».

A Contribuição Autárquica incide sobre o património, não sobre o rendimento, como as anteriores, porquanto, na lógica de uma tributação global de todos os rendimentos, não se justificaria uma incidência parcelar, separada, sobre os rendimentos prediais. E a sua receita destina-se aos municípios, o que se reflecte na designação do imposto.

O Estado afecta a receita da contribuição autárquica aos municípios, facto esse que não importa aos contribuintes, nem afecta as relações que com o Estado têm de estabelecer em razão deste imposto.

De acordo com o artigo 13º do DL nº 442-C/88, as modificações que se fizerem de futuro sobre esta matéria serão consideradas como fazendo parte do Código, inseridas no lugar próprio, devendo essas modificações ser sempre efectuadas por meio de substituição dos artigos alterados, supressão dos inúteis ou pelo aditamento dos que forem necessários.

São sujeitos passivos da Contribuição Autárquica as pessoas singulares ou colectivas, independentemente da nacionalidade e residência, que sejam proprietárias ou usufrutuárias do prédio em 31 de Dezembro do ano a que a contribuição respeitar. Considera-se proprietário ou usufrutuário quem como tal figure na matriz naquela data ou, na falta de inscrição, quem tiver a posse do prédio (artigo 8º).

Também na contribuição autárquica o legislador distinguiu a não incidência das isenções. Assim, o Estado, as regiões autónomas e as autarquias locais foram declarados não sujeitos ao imposto (artigo 9º).

Estão isentos de Contribuição Autárquica, nomeadamente, os prédios classificados como monumentos nacionais, imóveis de interesse público ou imóveis de valor municipal, os prédios utilizados como sedes de colectividades de cultura e recreio, de organizações não governamentais e de outro tipo de associações não lucrativas, a que tenham sido reconhecida utilidade pública e mediante decisão da Assembleia Municipal da Autarquia onde os mesmos se situem, considerando-se aquela decisão como renúncia à compensação prevista na Lei das Finanças Locais (artigo 12º). Para além destas isenções, devemos ter em conta as previstas nos artigos 50º a 57º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (actualmente, artigos 40º a 47º).

## 6.2. Imposto Municipal de SISA e Imposto sobre as Sucessões e Doações (IMSISD)

Com a publicação do Código da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações inicia-se a reforma dos impostos directos, completada pela reunião em textos únicos dos preceitos respeitantes a cada um deles, devidamente sistematizados.

Pela Lei de 30 de Junho de 1860, a sisa e o imposto de transmissão foram objecto de um tratamento legal comum e designados conjuntamente por «contribuição de registo». Este novo imposto foi sendo sucessivamente aperfeiçoado através de numerosa legislação, cujas normas acabaram por ser recebidas no Regulamento de 23 de Dezembro de 1899, diploma de elevado nível de elaboração que se manteve em vigor, em larga medida, até à

promulgação do Código da Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações, aprovado pelo Decreto-Lei nº 41969, de 24 de Novembro de 1958.

São muito numerosos os diplomas que, desde 1960, têm alterado o referido Código; mas as respectivas alterações foram inseridas no próprio Código, por substituição, supressão e adição dos seus artigos, conforme se estabeleceu no artigo 3º do citado Decreto-Lei nº 41969.

Em 1991, foi alterada a designação da «sisa» para «imposto municipal de sisa», tendo em vista a afectação da respectiva receita aos municípios (Decreto-Lei nº 308/91, de 17 de Agosto).

Nos termos do Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações (CIMSISD), a sisa incide sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade, ou de figuras parcelares deste direito, sobre bens imóveis, sendo a mesma devida relativamente aos bens situados em território português ainda que os actos e contratos sejam praticados ou celebrados no estrangeiro. O conceito fiscal de transmissão, para efeitos deste imposto, coincide, em princípio, com o do direito privado, só assim não sendo nos casos em que a lei fiscal, nomeadamente com o objectivo de prevenir a fuga ao imposto, dispuser em sentido contrário. Como exemplo de casos em que a lei fiscal se afasta do conceito civilístico de transmissão, podemos referir as promessas de compra e venda ou de troca acompanhadas de tradição (excepto tratando-se de promessa de compra de habitação para residência do adquirente), ou os arrendamentos a longo prazo, isto é, aqueles que devam durar mais de 30 anos (artigos 2º, 3º e 6º CIMSISD).

Entre as numerosas isenções, pessoais e reais, previstas no CIMSISD (artigos 11º, 12º, 13º, 13º-A, 14º e 17º), referimos: as aquisições do Estado e das autarquias locais; as aquisições de prédios para revenda, observados que sejam determinados condicionalismos; a aquisição de terrenos para a construção, bem como a constituição do direito de superfície, quando o prédio seja destinado a habitação; a aquisição de prédio ou fracção autónoma de prédio urbano destinado exclusivamente a habitação, desde que o valor sobre que incide o imposto não ultrapasse € 61.216,00.



Também poderá ser isenta a transmissão de imóveis incluídos no activo de uma sociedade quando essa transmissão, operada a favor de outra sociedade do mesmo tipo, for considerada de superior interesse nacional.

Estão isentas de imposto de sucessões e doações, entre outras, as transmissões: de direitos de autor (DL nº 223/82, de 7 de Julho); de bens de valor não superior a € 374,10 por cada adquirente; a favor de filhos ou adoptados (adopção plena) e cônjuges, até ao valor de € 3.641,22; a favor dos ascendentes no 1º grau ou adoptantes (adopção plena), até ao valor de €1.820,61; e ainda, as transmissões de alguns títulos de crédito, os "fundos de poupança", transmitidos a filhos e cônjuges (DL nº 252/89, de 9 de Agosto).

De destacar que ficam isentas de sisa (artigo 11º, nº 16, do CIMSISD) as aquisições de bens por pessoa colectiva de utilidade pública ou de utilidade pública administrativa, por museus, bibliotecas, escolas, instituições e associações de ensino ou educação, de cultura científica, literária ou artística e de caridade, assistência ou beneficência, quando destinados à directa e imediata realização dos seus fins (Lei nº 151/99)<sup>331</sup>.

Os requerimentos destas entidades solicitando isenção são acompanhados de documento comprovativo da sua qualidade e do registo nos termos da legislação que lhes for aplicada.

No que concerne aos bens objecto da aquisição onerosa a que aproveita a isenção deste nº 16, exige-se que os mesmos sejam destinados à directa e imediata utilização aos fins estatutários da pessoa colectiva isenta.

Segundo o artigo 12º, nº11, ficam isentas do Imposto Sobre Sucessões e Doações as heranças, legados e donativos a favor de pessoas colectivas de utilidade pública ou de utilidade pública administrativa.

Enquanto que no artigo 11º se trata de isenção de sisa e no artigo 12º do imposto sobre as sucessões e doações, o artigo 13º ocupa-se das pessoas que gozam da isenção tanto de um como do outro imposto.

O artigo 13º, nº 3, isenta as aquisições de bens por associações de cultura física, quando destinados a instalações não utilizáveis normalmente em espectáculos com entradas pagas.

---

<sup>331</sup> Anterior Decreto-Lei nº 260-D/81, de 2 de Setembro.



Esta isenção depende do reconhecimento prévio da Administração Pública, nos termos do artigo 15º, devendo o pedido ser instruído com documento comprovativo no caso de ser uma associação institucionalizada e confirmação do Ministério da tutela de que é efectivamente uma associação de cultura física. Esta isenção é condicionada, caducando se os bens forem alienados ou lhes for dado outro destino sem autorização do Ministro das Finanças. Se das normas estatutárias não puder extrair-se a conclusão de que o adquirente dos bens prossegue fins de cultura física, não deverá reconhecer-se a isenção, não obstante declaração afirmativa do IND<sup>332</sup>.

### 6.3. Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI)<sup>333</sup>

O Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI) entrou em vigor em 1 de Dezembro de 2003.

As principais linhas de orientação deste imposto estão definidas no preâmbulo do CIMI. Consideramos necessário apresentar alguns desses objectivos facilitando, deste modo, a análise que faremos, posteriormente, aos artigos seleccionados.

Este Código opera uma profunda reforma do sistema de avaliação da propriedade, em especial da propriedade urbana. Pela primeira vez em Portugal, o sistema fiscal passa a ser dotado de um quadro legal de avaliações totalmente assente em factores objectivos, de grande simplicidade e coerência interna, e sem espaço para a subjectividade e discricionariedade do avaliador. É um sistema simples e menos oneroso, permitindo uma maior rapidez no procedimento de avaliação.

Os objectivos fundamentais das profundas alterações propostas (daí ter resultado a revogação do Código de Contribuição Autárquica) são: criar um novo sistema de determinação do valor patrimonial dos imóveis; actualizar os seus valores; repartir de forma mais justa a tributação da propriedade imobiliária, principalmente no plano intergeracional.

Outro dos objectivos principais a alcançar é o da rápida melhoria do

<sup>332</sup> Despacho de 12/10/1979 – Pº 14/5 – Liv. 14/168.

<sup>333</sup> Ver Decreto-Lei nº 287/2003, de 12 de Novembro.

nível de equidade. Tal desiderato é prosseguido, enquanto não for determinada a avaliação geral, através da actualização imediata dos valores patrimoniais tributários, pela via da correcção monetária ponderada, da redução substancial dos limites das taxas, fixados em 0,4% e 0,8%, e do estabelecimento de limites ao aumento da colecta, por forma a que não ocorra nem um agravamento exagerado do imposto a pagar, nem uma quebra na receita, competindo aos municípios determinar em concreto qual a taxa a aplicar.

Este novo Código reforça dos poderes tributários dos municípios, nomeadamente, através do alargamento do intervalo de fixação das taxas e dos novos poderes de determinar alguns benefícios fiscais, no âmbito das políticas urbanística, cultural, de desenvolvimento e de combate à desertificação. Daí advirá certamente uma maior responsabilização das autarquias perante as populações, e uma maior exigência dos munícipes para com os seus autarcas, num domínio, como é o caso da fiscalidade, onde se projecta com maior nobreza o exercício dos direitos e dos deveres da cidadania.

Consagram-se, pois, no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI) os contornos precisos da realidade a tributar, partindo para isso de dados objectivos que escapem às oscilações especulativas da conjuntura, de modo que sirvam de referência a uma sólida, sustentável e justa relação tributária entre o Estado e os sujeitos passivos.

O CIMI apresenta no artigo 1º o conceito de incidência do imposto municipal sobre imóveis referindo que este se aplica sobre o valor patrimonial tributário dos prédios rústicos e urbanos situados no território português, constituindo receita dos municípios onde os mesmos se localizam.

Portanto, no plano da incidência, o IMI segue a concepção que presidia à contribuição autárquica e, quanto às isenções, dado que o novo modelo irá conduzir a uma descida da tributação dos prédios mais recentes, diminuiram-se os períodos da sua duração, com base num escalonamento em dois patamares. Modificou-se também a isenção relativa aos prédios de reduzido valor patrimonial pertencentes a famílias de baixos rendimentos, aumentando-se significativamente os limites considerados para o efeito.

Nos artigos 2º e seguintes registamos o conceito e classificação de prédio (rústico, urbano e misto) como sendo toda a fracção de território, abrangendo as águas, plantações, edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes, com carácter de permanência, desde que faça parte do património de uma pessoa singular ou colectiva e, em circunstâncias normais, tenha valor económico, bem como as águas, plantações, edifícios ou construções, nas circunstâncias anteriores, dotados de autonomia económica em relação ao terreno onde se encontrem implantados, embora situados numa fracção de território que constitua parte integrante de um património diverso ou não tenha natureza patrimonial.

O valor patrimonial<sup>334</sup> tributário dos prédios é determinado nos termos do CIMI, sendo que o imposto é devido pelo proprietário<sup>335</sup> do prédio (de acordo com a classificação segundo o artigo 2º) em 31 de Dezembro do ano a que o mesmo respeitar<sup>336</sup> (artigos 7º a 9º). O imposto deve ser pago<sup>337</sup> em duas prestações, nos meses de Abril e Setembro, desde que o seu montante seja superior a € 250, devendo o pagamento, no caso de esse montante ser igual ou inferior àquele limite, ser efectuado de uma só vez, durante o mês de Abril.

As isenções, imposto municipal sobre imóveis, previstas no Capítulo II - artigo 11º referem-se, apenas, às entidades públicas, nomeadamente, o Estado, as Regiões Autónomas e qualquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados, compreendendo os institutos públicos, que não tenham carácter empresarial, bem como as autarquias locais e as suas associações e federações de municípios de direito público. No entanto, existem outros organismos

---

<sup>334</sup> Os sujeitos passivos do imposto, para além do disposto no tocante às avaliações, para aferição do valor patrimonial, podem socorrer-se dos meios de garantia previstos na LGT e no CPPT.

<sup>335</sup> Nos casos de usufruto ou de direito de superfície, o imposto é devido pelo usufrutuário ou pelo superficiário após o início da construção da obra ou do termo da plantação.

<sup>336</sup> Ou no ano seguinte ao do termo da situação de isenção, salvo se, estando o sujeito passivo a beneficiar de isenção, venha a adquirir novo prédio para habitação própria e permanente e continuar titular do direito de propriedade do prédio isento, caso em que o imposto é devido no ano em que o prédio deixou de ser habitado pelo respectivo proprietário.

<sup>337</sup> Os serviços da DGCI enviam a cada sujeito passivo, até ao fim do mês anterior ao do pagamento, o competente documento de cobrança, com discriminação dos prédios, suas partes susceptíveis de utilização independente, respectivo valor patrimonial tributário e da colecta imputada a cada município da localização dos prédios.

(entidades) que também podem ser isentas de IMI<sup>338</sup>, de acordo o estabelecido no artigo 40º do EBF.

Os prédios isentos fazem a sua inscrição nos termos gerais, mencionando, porém, na coluna das observações, o preceito legal que estabeleça a isenção, devendo ainda, quando esta situação seja temporária, indicar, na referida coluna, as datas em que tenha início e termo, bem como o respectivo despacho e o processo em que haja sido proferido (artigo 83º).

A título meramente informativo, apresentamos o valor, em regra, das taxas do imposto municipal sobre imóveis, conforme artigo 112º – prédios rústicos - 0,8%; prédios urbanos - 0,4% a 0,8%; prédios urbanos avaliados, nos termos do CIMI - 0,2% a 0,5%.

Embora os municípios, mediante deliberação da assembleia municipal, possam definir áreas territoriais, correspondentes a freguesias ou zonas delimitadas de freguesias, que sejam objecto de operações de reabilitação urbana ou combate à desertificação, e majorar ou minorar até 30% a taxa que vigorar para o ano a que respeita o imposto. As deliberações da assembleia municipal referidas devem ser comunicadas à DGCI para vigorarem no ano seguinte, aplicando-se as taxas mínimas referidas no nº 1, caso as comunicações não sejam recebidas até 30 de Novembro.

O cumprimento das obrigações previstas neste diploma é assegurado, em geral, pela aplicação do disposto no artigo 63º da Lei Geral Tributária e no regime complementar do procedimento de inspecção tributária, aprovado pelo artigo 1º do Decreto-Lei nº 413/98, de 31 de Dezembro. Às câmaras municipais compete, em particular, colaborar com a administração fiscal na fiscalização do cumprimento do disposto no CIMI.

#### 6.4. Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT)<sup>339</sup>

Com a reforma da tributação do património, a sisa foi substituída pelo imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT). Ao mesmo tempo foi eliminado o imposto sobre as sucessões e doações,

<sup>338</sup> As isenções de CA previstas no EBF mantêm-se em vigor, passando a ser reportadas ao IMI (nº 6 do artigo 31º do Decreto-Lei nº 287/2003, de 12 de Novembro).

<sup>339</sup> Ver Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro.

passando as transmissões gratuitas a ser tributadas em imposto do selo (pessoas singulares) e em IRC (pessoas colectivas).

O Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT) entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2004.

Da leitura do preâmbulo deste código podemos constatar que o imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT), substituiu o imposto municipal de sisa, mas continua a incidir sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade sobre imóveis e das figuras parcelares desse direito, podendo estes direitos transmitir-se sob diversas formas ou ocorrer na constituição ou extinção de diversos tipos de contratos.

Em matéria de isenções, mantêm-se, no essencial, as que já vigoravam no domínio da anterior legislação, sem prejuízo de se revogarem formalmente algumas delas que já não tinham aplicabilidade ou deixaram de ter justificação. Como concretização do poder tributário próprio dos municípios, estabelece-se que, em relação a algumas delas, deverão ser as câmaras municipais a reconhecer previamente a sua atribuição.

Quanto à determinação do valor tributável, observa-se que passa a ser determinado segundo as regras previstas pelo novo regime de avaliações previsto no CIMI, apenas com as excepções dos prédios urbanos arrendados até 31 de Dezembro de 2001 e dos prédios rústicos.

As elevadas taxas do anterior imposto municipal de sisa e a ausência de qualquer correspondência credível entre os valores matriciais da esmagadora maioria dos prédios e os valores praticados no mercado imobiliário, a que se aliava a convergência de interesses entre alienantes e adquirentes, vinham gerando um endémico e elevado grau de fuga fiscal que se reflectia, sobretudo, no domínio da tributação do rendimento, afectando os legítimos interesses do Estado e, perante a distorção da concorrência resultante destas práticas, afectando em não menor medida as empresas cumpridoras das suas obrigações fiscais. Portanto, procede-se a uma descida muito significativa dos valores nominais das taxas, o que, em simultâneo com a actualização dos escalões, originará uma clara diminuição da carga fiscal relativa às aquisições de imóveis. Esta redução da tributação será uma

realidade mesmo considerando que o incremento patrimonial resultante da aplicação das novas regras de avaliação aproximará os valores patrimoniais a cerca de 80% a 90% dos valores de mercado destes mesmos bens.

No âmbito do CIMT, verificamos que segundo o disposto no artigo 2º este imposto incide sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis situados no território nacional. Sucede, porém que estes conceitos têm uma amplitude substancialmente mais lata que a que lhes respeita em termos estritamente jurídicos e estão explicitados nos números 2, 3, 4 e 5 desse artigo.

Para efeitos do IMT, o conceito de prédio é o definido no CIMI.

Há transmissões de bens imóveis que são sujeitas, simultaneamente, a IMT e a IS.

O IMT é devido (a obrigação tributária constitui-se no momento em que ocorrer a transmissão) pelas pessoas, singulares ou colectivas, para quem se transmitam os bens imóveis, de acordo com as regras definidas artigo 4º.

O capítulo II do CIMT prevê diversas isenções nos seus vários artigos, das quais destacaremos algumas delas.

Importa chamar a atenção para a existência de duas modalidades de isenção que podem ser caracterizadas o seguinte modo<sup>340</sup>: isenções com pagamento, que constituem a regra, em que previamente efectuada a liquidação e pagamento do imposto, sendo restituído no caso de se verificarem as condições estabelecidas par o efeito (ver artigos 7º e 11º nº 5); isenções sem pagamento, que são atribuídas à partida, pelo que não é em principio qualquer liquidação nem consequente pagamento, ficando normalmente condicionadas à verificação de requisitos que, a serem incumpridos, implicam a ulterior liquidação e pagamento do imposto (artigo 6º).

Das isenções de IMT previstas no artigo 6º acentuamos as alíneas d) e i) que mencionam respectivamente: as pessoas colectivas de utilidade pública administrativa e de mera utilidade pública, quanto aos bens destinados, directa e imediatamente, à realização dos seus fins estatutários; as aquisições de bens

---

<sup>340</sup> Pinto, J. Pinheiro (2004), *Fiscalidade*, 4ª ed., Areal Editores.

por associações de cultura física, quando destinadas a instalações não utilizáveis normalmente em espectáculos com entradas pagas.

O necessário reconhecimento das isenções é feito através de requerimento dos interessados, a apresentar antes do acto ou contrato que originou a transmissão junto dos serviços competentes para a decisão, mas sempre antes da liquidação que seria de efectuar (artigo 10º).

O pedido deve, conter a identificação e descrição dos bens, bem como o fim a que se destinam, e ser acompanhado dos documentos para demonstrar os pressupostos da isenção, designadamente: nos casos a que se referem as alíneas **d)**, **e)** e **f)** do artigo 6º, de documento comprovativo da qualidade do adquirente e de certidão ou cópia autenticada da deliberação sobre a aquisição onerosa dos bens, da qual conste expressa e concretamente o destino destes; nos casos a que se referem as alíneas **h)**, **i)** e **l)** do artigo 6º, de documento comprovativo da qualidade do adquirente e certidão ou cópia autenticada da deliberação sobre a aquisição onerosa dos bens, da qual conste expressa e concretamente o destino destes.

As isenções a que se referem as alíneas **h)**, **i)**, **j)** e **l)** do artigo 6º só serão reconhecidas se a câmara municipal competente comprovar previamente que se encontram preenchidos os requisitos para a sua atribuição. A DGCI solicita à câmara municipal competente a emissão do parecer vinculativo.

A DGCI poderá ainda, ouvir os serviços competentes dos ministérios ou organismos que superintendem nas actividades em que os requerentes se integram. O reconhecimento dessas isenções é feito por despacho do director-geral dos Impostos.

De assinalar que essas isenções podem caducar se ocorrerem determinados pressupostos como, por exemplo, as das alíneas **d)**, **e)**, **f)**, **h)** e **i)** do artigo 6º quando os bens forem alienados ou lhes for dado outro destino sem autorização prévia do Ministro das Finanças (artigo 11º).

O IMT é liquidado, em regra, pelos serviços centrais da DGCI com base na declaração do sujeito passivo ou oficiosamente, considerando-se, para todos os efeitos legais, o acto tributário praticado no serviço de finanças da área da situação dos bens.

O IMT deve, em princípio, ser pago no dia da liquidação ou no 1º dia útil seguinte sob pena de esta ficar sem efeito. No entanto, este artigo 36º permite, de acordo com os números 2 a 11, um prazo de pagamento mais dilatado.

#### 6.5. Imposto de Selo (IS)

A Lei nº 150/99, de 11 de Setembro, aprovou o Código do Imposto de Selo (CIS) e a Tabela Geral (anexa). Entretanto, o Decreto-Lei nº 287/2003, de 12 de Novembro, promoveu a alteração (artigo 7º) dos artigos 1º a 37º do CIS e respectiva Tabela Geral, e fez ainda o aditamento (artigo 8º) dos artigos 38º a 70º a este código.

O CIS foi republicado (artigo 9º) pelo Decreto-Lei nº 287/2003, de 12 de Novembro.

O Imposto de Selo, com a sua disciplina no CIS, incide, em geral, sobre todos os seus actos, contratos, documentos, títulos, livros, papéis e outros factos previstos na Tabela Geral, excluídas as operações abrangidas pela incidência do IVA e dele não isentas. No entanto, as alíneas c) e d) do nº 5 do artigo 1º assinalam que não são sujeitas a imposto de selo as transmissões gratuitas de donativos efectuados nos termos da Lei do Mecenato e outros donativos, conforme os usos sociais, de bens ou valores não incluídos nas alíneas anteriores, até ao montante de € 500.

No âmbito das isenções constatamos que estão abrangidas, entre outras, as pessoas colectivas de utilidade pública administrativa e de mera utilidade pública (quando o imposto do selo constitua seu encargo). Também estão isentos de IS o jogo do bingo e os jogos organizados por instituições de solidariedade social, pessoas colectivas legalmente equiparadas ou pessoas colectivas de utilidade pública que desempenhem única e exclusiva ou predominantemente fins de caridade, assistência ou beneficência, quando a receita se destine aos seus fins estatutários ou, nos termos da lei, reverta obrigatoriamente a favor de outras entidades. Deve averbar-se no documento ou título a disposição legal que prevê essa isenção.

Nos artigos 52º, 53º e 56º encontramos, respectivamente, as



referências à declaração anual (geral), às obrigações contabilísticas e à declaração anual das entidades públicas.

Assim, as entidades públicas remetem aos serviços regionais da administração fiscal da respectiva área, a declaração (anual) prevista no artigo 52º. São obrigados a apresentar anualmente declaração<sup>341</sup> discriminativa do imposto do selo liquidado, os sujeitos passivos do imposto ou os seus representantes legais.

Em relação às obrigações contabilísticas, constatamos que as entidades obrigadas a possuir contabilidade organizada nos termos do CIRS e do CIRC, devem organizá-la de modo a possibilitar o conhecimento claro e inequívoco dos elementos necessários à verificação do imposto do selo liquidado, bem como a permitir o seu controlo. São, portanto, objecto de registo as operações e os actos realizados sujeitos a imposto do selo.

As entidades que, nos termos do CIRC e do CIRS não estejam obrigadas a possuir contabilidade organizada, bem como os serviços públicos, quando obrigados à liquidação e entrega do imposto nos cofres do Estado, devem possuir registos adequados ao cumprimento do disposto no nº 3<sup>342</sup>.

## 7. Outras Obrigações

---

Embora o nosso trabalho esteja directamente vocacionado para a estrutura fiscal, em sentido estrito, dos clubes desportivos, parece-nos importante fazer umas pequenas notas sobre o IRS, a Segurança Social, e porque se trata de clubes da cidade do Porto, referir algumas taxas aplicadas ao licenciamento municipal, pelo “peso” que as mesmas podem ter nas despesas dos clubes.

Essa referência também resulta da preocupação demonstrada pelos clubes no preenchimento dos inquéritos.

---

<sup>341</sup> Modelo oficial e constitui um anexo à declaração anual de informação contabilística e fiscal prevista no artigo 96º-A do Código do IRC e no artigo 105º-A do Código do IRS, devendo ser apresentada nos prazos aí previstos.

<sup>342</sup> O registo das operações e actos é efectuado de forma a evidenciar: (a) o valor das operações e dos actos realizados sujeitos a imposto, segundo a verba aplicável da Tabela; (b) o valor das operações e dos actos realizados isentos de imposto, segundo a verba aplicável da Tabela; (c) o valor do imposto liquidado, segundo a verba aplicável da Tabela; (d) o valor do imposto compensado.

### 7.1. Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS)

O Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) foi aprovado pelo Decreto-Lei nº 442-A/88, de 30 de Novembro, tendo entrado em vigor em 1 de Janeiro de 1989. O Decreto-Lei nº 198/2001, de 3 de Julho, aprovou a revisão deste Código bem como do CIRC e do EBF. Entretanto, já foram elaboradas novas redacções<sup>343</sup> em diversos artigos.

Em relação ao IRS, vamos, nesta fase, referir as implicações que este imposto tem nas relações laborais entre os trabalhadores, colaboradores e os clubes desportivos.

#### Incidência real – Base do Imposto – artigo 1º

O IRS incide sobre o valor anual dos rendimentos (em dinheiro ou em espécie) das categorias seguintes:

Categoria A – Rendimentos do trabalho dependente

Categoria B – Rendimentos empresariais e profissionais

Categoria E – Rendimentos de capitais

Categoria F – Rendimentos prediais

Categoria G – Incrementos patrimoniais

Categoria H – Pensões

Os trabalhadores (com excepção dos desportistas e árbitros) que se inserem na categoria A e B do CIRS regem-se pelas regras “gerais “ deste código. De salientar, portanto, que, de acordo com Decreto-Lei nº 442-A/88, de 30 de Novembro, no artigo 3º-A, nº 6, consideram-se agentes desportivos os praticantes e os árbitros que auferem rendimentos directamente derivados de uma actividade desportiva, por força de contrato de trabalho, ou em regime de trabalho independente.

Refere-se ainda os restantes números do artigo 3º-A (Regime Transitório de enquadramento dos agentes desportivos), pela relevância de que se revestem no enquadramento das normas do CIRS:

---

<sup>343</sup> Ver (última) – Projecto de Lei nº 656/2007, de 11 de Outubro (Artigo 1º Aprovação 1 - É aprovado pela presente lei o Orçamento do Estado para o ano de 2008, constante dos mapas seguintes:...). Artigo 42º-Alteração ao CIRS - artigos 5º, 9º, 12º, 22º, 31º, 53º, 54º, 59º, 68º, 70º, 71º, 73º, 79º, 82º, 84º, 85º, 86º, 87º, 100º, 102º e 127º.

1 - Os agentes desportivos que auferirem rendimentos provenientes da sua actividade desportiva, em virtude de contratos que tenham por objecto a sua prática, poderão optar, relativamente aos rendimentos auferidos em 2003, por um dos seguintes regimes:

a) Englobamento dos rendimentos auferidos exclusivamente na sua actividade desportiva, profissional ou amadora;

b) Tributação autónoma dos rendimentos ilíquidos auferidos exclusivamente na sua actividade desportiva mediante aplicação da taxa e parcela a abater correspondentes a 60% das taxas aplicáveis nos termos do artigo 68º do CIRS.

2 - Não beneficiam do disposto no número anterior, nomeadamente, os rendimentos provenientes de publicidade nem os auferidos pelo cônjuge que não seja agente desportivo.

3 - Somente é permitida a aplicação do regime instituído no CIRS para a dedução dos prémios de seguro no caso de ser feita a opção prevista na alínea a) do nº 1.

4 - A retenção sobre rendimentos da categoria A será efectuada:

a) Mediante aplicação das tabelas de retenção previstas no Decreto-Lei nº 42/91, de 22 de Janeiro, se for feita a opção prevista na alínea a) do nº 1;

b) Mediante a aplicação de uma taxa de 22%, se for feita a opção prevista na alínea b) do nº 1.

5 - Quando seja feita a opção prevista na alínea b) do nº 1, observar-se-á o seguinte:

a) Ao imposto devido, calculado nos termos gerais, quando exista, adicionar-se-á o imposto calculado nos termos nela previstos;

b) Ao imposto determinado nos termos da parte final da alínea anterior apenas serão deduzidos os pagamentos por conta e as importâncias retidas na fonte que tenham aquela natureza, respeitantes ao mesmo período de tributação;

7 - A percentagem a que se refere a alínea b) do nº 1 será incrementada anualmente em 10 pontos percentuais até se atingir o regime de tributação normal (taxas de 70% em 2004; 80% em 2005; 90% em 2006; 100% em 2007).

Do artigo 12º do CIRS, intitulado “Delimitação negativa de incidência”, assinalamos os números 3, 5 e 6, que passamos a transcrever:

O nº 3 refere que o IRS não incide sobre os rendimentos provenientes do exercício da actividade de profissionais de espectáculos ou desportistas quando esses rendimentos sejam tributados em IRC nos termos da alínea d) do nº 3 do artigo 4º do CIRC<sup>344</sup>.

Por outro lado, o nº 5 alude essa não incidência do IRS<sup>345</sup> sobre:

a) As bolsas atribuídas aos praticantes de alto rendimento desportivo pelo Comité Olímpico de Portugal ou pelo Comité Paralímpico de Portugal, no âmbito do contrato-programa de preparação para os Jogos Olímpicos ou Paralímpicos e pela respectiva federação titular do estatuto de utilidade pública desportiva, nos termos do artigo 30º do Decreto-Lei nº 125/95, de 31 de Maio, na redacção que lhe foi dada pela Decreto-Lei nº 123/96, de 10 de Agosto;

b) As bolsas de formação desportiva, como tal reconhecidas por despacho do Ministro das Finanças e do membro do Governo que tutela o desporto, atribuídas pela respectiva federação titular do estatuto de utilidade pública desportiva aos agentes desportivos não profissionais, nomeadamente, praticantes, juízes e árbitros, até ao montante máximo anual correspondente a cinco vezes o valor da retribuição mínima mensal garantida;

c) Os prémios atribuídos aos praticantes de alto rendimento desportivo, bem como aos respectivos treinadores, por classificações relevantes obtidos em provas desportivas de elevado prestígio e nível competitivo, como tal reconhecidas por despacho do Ministro das Finanças e do membro do Governo que tutela o desporto, nomeadamente Jogos Olímpicos e Paralímpicos, campeonatos do mundo ou campeonatos da Europa, nos termos do Decreto-Lei nº 125/95, de 31 de Maio, da Portaria nº 393/97, de 17 de Junho e da Portaria nº 211/98, de 3 de Abril.

O IRS também não recai sobre os incrementos patrimoniais provenientes de transmissões gratuitas sujeitas ao imposto do selo, nem sobre

---

<sup>344</sup> Artigo 4º - Extensão da obrigação de imposto - nº 3, d): Rendimentos derivados do exercício em território português da actividade de profissionais de espectáculos ou desportistas. (Redacção dada pela Lei nº 32-B/2002, de 30 de Dezembro - OE).

<sup>345</sup> Nova redacção dada pelo PL 656/2007, 2007.10.11.

os que se encontrem expressamente previstos em norma de delimitação negativa de incidência deste imposto (art. 12º, nº 6).

Em relação à determinação do rendimento colectável destacamos os números 3 e 5 do artigo 22º - Englobamento.

O nº3<sup>346</sup> determina que não são englobados, para efeitos da sua tributação, os rendimentos auferidos por sujeitos passivos não residentes em território português e bem assim como os referidos nos artigos 71º<sup>347</sup> e 72º, sem prejuízo da opção pelo englobamento neles previsto. Quando o sujeito passivo exerça a opção referida, fica obrigado a englobar a totalidade dos rendimentos compreendidos no nº 6 do artigo 71º e no nº 6 do artigo 72º (nº 5).

O artigo 27º prevê as deduções das profissões de desgaste rápido, pelo que:

1 - As importâncias despendidas pelos sujeitos passivos que desenvolvam profissões de desgaste rápido, na constituição de seguros de doença, de acidentes pessoais e de seguros de vida que garantam exclusivamente os riscos de morte, invalidez ou reforma por velhice, neste último caso desde que o benefício seja garantido após os 55 anos de idade, são integralmente dedutíveis ao respectivo rendimento, desde que não garantam o pagamento e este se não verifique, nomeadamente, por resgate ou

<sup>346</sup> As alterações introduzidas ao nº 3 do artigo 22º, à alínea b) do nº 4 do artigo 71º e ao nº 4 do artigo 72º têm natureza interpretativa (nº 4 do artigo 26º da Lei nº 32-B/2002, de 30 de Dezembro - OE).

<sup>347</sup> Artigo 71º - Taxas liberatórias, 1 -Estão sujeitos a retenção na fonte, a título definitivo, os rendimentos obtidos em território português constantes dos números seguintes às taxas liberatórias nele previstas e, bem assim, os rendimentos mencionados na alínea b) do nº 2 do artigo 101º com excepção dos relativos a lucros de partes sociais. 2 -São tributados à taxa de 25%, com excepção dos rendimentos previstos na alínea b), que são tributados à taxa de 35%: (...) b) Os prémios de rifas, totoloto e jogo do loto, bem como de sorteios ou concursos; c) Os rendimentos do trabalho dependente e os rendimentos de actividades profissionais especificamente previstas na lista a que se refere o artigo 151º, ainda que decorrentes de actos isolados, e nas alíneas d), e) e g) do nº 2 do artigo 3º, auferidos por não residentes em território português, com excepção dos rendimentos provenientes de intermediação na celebração de quaisquer contratos; f) Os prémios de lotarias, as apostas mútuas desportivas e o bingo (...). 3 -São tributados à taxa de 20%: (...) 4 - São tributados à taxa de 15%: (...). 5 - As taxas previstas nos números anteriores incidem sobre os rendimentos ilíquidos, excepto no que se refere às pensões, as quais beneficiam da dedução prevista no artigo 53º, sem prejuízo do que se disponha na lei, designadamente no EBF. 6 - Podem ser englobados para efeitos da sua tributação, por opção dos respectivos titulares, residentes em território nacional, desde que obtidos fora do âmbito do exercício de actividades empresariais e profissionais, os seguintes rendimentos devidos por entidades com domicílio naquele situado, a que seja imputável o seu pagamento, e, bem assim, no caso da alínea b), os rendimentos devidos por entidades que não tenham aqui domicílio a que possa imputar-se o pagamento, quando sejam pagos ou colocados à disposição por entidades com domicílio em território nacional: a) Os rendimentos de títulos de dívida, nominativos ou ao portador, bem como os rendimentos de operações de reporte, cessões de crédito, contas de títulos com garantias de preço ou de outras operações similares ou afins; b) Os rendimentos a que se refere a alínea b) do nº 2 do artigo 101º; (...) d) Os rendimentos a que se refere o nº 3 do artigo 5º. (...)

adiantamento, de qualquer capital em vida durante os primeiros cinco anos.

2 - Para efeitos do disposto no número anterior, consideram-se como profissões de desgaste rápido as de praticantes desportivos, definidos como tal no competente diploma regulamentar, as de mineiros e as de pescadores.

3 - No caso previsto no nº 1, sempre que se verifique o pagamento de qualquer capital em vida durante os primeiros cinco anos, observa-se o disposto no nº 2 do artigo 60º (CIRS).

Segundo o artigo 57º, os sujeitos passivos devem apresentar, anualmente, uma declaração de modelo oficial, relativa aos rendimentos do ano anterior e a outros elementos informativos relevantes para a sua concreta situação tributária (...).

A declaração de rendimentos, o prazo de apresentação e o prazo de entrega estão definidos no artigo 60º, conforme a seguir se transcreve:

1 - A declaração a que se refere o nº 1 do artigo 57º é entregue:

- a) De 1 de Fevereiro até 15 de Março, quando os sujeitos passivos apenas hajam recebido ou tenham sido colocados à sua disposição, rendimentos das categorias A e H;
- b) De 16 de Março até 30 de Abril, nos restantes casos.

2 - A declaração a que se refere o número anterior é ainda apresentada nos trinta dias imediatos à ocorrência de qualquer facto que determine alteração dos rendimentos já declarados ou implique, relativamente a anos anteriores, a obrigação de os declarar.

#### Retenções na fonte

Estão previstas retenções na fonte nos casos seguintes:

<b>Categorias</b>	<b>Disposições aplicáveis</b>	<b>Método e taxas aplicadas</b>
A - remunerações fixas (residentes)	Artigo 99º (Código do CIRS)	Tabela com diversos escalões
A - remunerações não fixas (residentes)	Artigo 100º	Tabela com diversos escalões
A e B - não residentes	Artigo 101º, nº 2 e 71º, nº 2, c)	25% (taxa liberatória)
B - residentes	Artigo 101º, nº 1	20%, 15% ou 10%

Independentemente do conteúdo do quadro anterior e das disposições nele indicadas, o quadro global disciplinador da retenção na fonte em IRS acha-se estabelecido no Decreto-Lei nº 42/91, de 22 de Janeiro, que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1991.

Segundo o artigo 2º-A, são obrigadas a reter o imposto no momento do seu pagamento ou colocação à disposição dos respectivos titulares (categorias A e H), sem prejuízo do disposto no artigo 71º do Código do IRS, as entidades devedoras de rendimentos de trabalho dependente, com excepção dos previstos nos números 4, 5, 7, 9 e 10 da alínea b) e na alínea g) do nº 3 do artigo 2º do CIRS, e de pensões, com excepção das de alimentos<sup>348</sup>.

Em execução do disposto neste decreto-lei, são anualmente publicadas, por despacho do Ministro das Finanças, tabelas de retenção aplicáveis aos rendimentos das categorias A e H, construídas tendo em conta a situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos, as deduções específicas e os abatimentos e deduções à colecta previstos no CIRS.

Em relação ao âmbito de aplicação das Tabelas – Categoria A, o artigo 3º refere que:

1 – A retenção de IRS é efectuada sobre as remunerações mensalmente pagas ou postas à disposição dos seus titulares, mediante a aplicação das taxas que lhes correspondam, constantes da respectiva tabela.

2 – Considera-se remuneração mensal o montante pago a título de remuneração fixa, acrescido de quaisquer outras importâncias que tenham a natureza de rendimentos de trabalho dependente, tal como são definidos no artigo 2º do Código do IRS, e, a pedido do titular, as gratificações auferidas pela prestação ou em razão da prestação do trabalho quando não atribuídas pela respectiva entidade patronal, pago ou colocado à disposição do seu titular no mesmo período, ainda que respeitante a períodos anteriores<sup>349</sup>.

3 – No caso de remunerações fixas relativas a períodos inferiores ao mês, considera-se como remuneração mensal a soma das importâncias atribuídas, pagas ou colocadas à disposição em cada mês.

<sup>348</sup> Redacção dada pelo Decreto-Lei nº 194/2002, de 25 de Setembro.

<sup>349</sup> Redacção dada pelo Decreto-Lei nº 134/2001, de 24 de Abril.



4 – Os subsídios de férias e de Natal são sempre objecto de retenção autónoma, não podendo, para o cálculo do imposto a reter, ser adicionados às remunerações dos meses em que são pagos ou postos à disposição.

5 – Quando os subsídios de férias e de Natal forem pagos fraccionadamente, reter-se-á, em cada pagamento, a parte proporcional do imposto calculado nos termos do número anterior.

Os artigos 6º e 7º definem mecanismos de retenção, de rectificação da retenção e de procedimentos especiais.

Entretanto, se vier a verificar-se, na liquidação anual, que as retenções (ou os pagamentos por conta) ultrapassaram o imposto devido, os sujeitos passivos têm direito a uma remuneração sobre o excedente, a fixar anualmente por despacho do Ministro das Finanças (artigo 14º do Decreto-Lei nº 42/91).

Importará ainda ter em conta o disposto no artigo 12º do mesmo decreto-lei, que prevê que, sempre que os rendimentos beneficiem de isenção total ou parcial nos termos do Estatuto dos Benefícios Fiscais, a retenção incidirá apenas sobre a parte do rendimento sujeita a tributação.

Apenas haverá lugar às retenções relativas às categorias B, E e F no caso de o devedor dos rendimentos dispor ou dever dispor de contabilidade organizada (nº 1 do artigo 101º do CIRS e nº 1 do artigo 8º do DL nº 42/91).

Está ainda dispensada a dedução nos casos seguintes, contidos no nº 1 do artigo 9º do Decreto-Lei nº 42/91, que diz:

"Estão dispensados de retenção na fonte, excepto quando esta deva ser efectuada mediante taxas liberatórias:

a) Os rendimentos das categorias B e F, quando o respectivo titular preveja auferir, em cada uma daquelas categorias, um montante anual inferior ao fixado no nº 1 do artigo 53º do CIVA € 9.975,96 (2000 contos);

b) Os rendimentos da categoria B que respeitem a reembolso de despesas efectuadas em nome e por conta do cliente ou a reembolso de despesas de deslocação e estada, devidamente documentadas, correspondentes a serviços prestados por terceiros e que sejam, de forma inequívoca, directa e totalmente imputáveis a um cliente determinado;



c) Os rendimentos da categoria E, sempre que o montante de cada retenção seja inferior a € 4,99 (1000\$00).

No entanto, de acordo com o nº 3, a faculdade de dispensa de retenção relativa aos rendimentos previstos na alínea a) do nº 1:

a) Não pode ser exercida por titulares que, no ano anterior, tenham auferido rendimentos de montante igual ou superior ao limite ali estabelecido;

b) Cessa no mês seguinte àquele em que tiver sido atingido o limite nela fixado. ”

De salientar que o artigo 13º define que as quantias retidas nos termos dos artigos anteriores deverão ser entregues nos cofres do Estado pela entidade retentora, até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que foram deduzidas.

#### Pagamentos por conta

O Código do IRS prevê, no seu artigo 102º, a realização de pagamentos por conta relativamente aos rendimentos das categorias B, C e D.

Tais pagamentos corresponderão a 85% da colecta proporcional aos rendimentos daquelas categorias relativa ao penúltimo ano, deduzida das retenções na fonte correspondentes a esses rendimentos e das deduções mencionadas no nº 1 do artigo 78º. Os pagamentos são divididos em três parcelas iguais e entregues até ao dia 20 dos meses de Julho, Setembro e Dezembro (não sendo exigível se for inferior a € 50 - art. 102º nº3 do CIRS).

Os desportistas, de acordo com a tabela de actividades do artigo 151º do CIRS<sup>350</sup>, inserem-se no ponto 13 (outras pessoas exercendo profissões liberais, técnicos e assimilados), mais propriamente no 1323 (desportistas).

## 7.2. A Segurança Social

Em termos de segurança social, considerando que os clubes inseridos no nosso estudo não têm praticantes desportivos profissionais, este quadro

---

<sup>350</sup> Portaria nº 1011/2001, de 21 de Agosto.

contributivo refere-se aos funcionários e, eventualmente, aos técnicos (ou outros) desses clubes.

Regime	Entidade patronal	Empregados	Gerente - Sócio
Geral	23,75% (21,25% *)	11%	10% *
Clubes desportivos com estatuto de utilidade pública	20,6%	11%	--

Existe, portanto, um menor valor de contribuição por parte dos clubes desportivos (entidade patronal) em relação ao regime geral.

As normas de quotização (retenção na fonte) dos beneficiários (trabalhadores), das contribuições dos clubes (artigos 60º a 63º) bem como, os prazos e formas de pagamento à Segurança Social estão definidas, entre outras, na Lei nº17/2000 de 8 de Agosto<sup>351</sup>.

No que respeita à regularização de dívidas à Segurança Social é útil referir que a mesma se encontra definida pelo DL nº 411/91, de 17 de Outubro.

Assinale-se, por último, o DL nº 64/89, de 25 de Fevereiro, que estabeleceu o regime das contra-ordenações no âmbito dos regimes de segurança social<sup>352</sup>.

Conforme mencionamos não existem, nos clubes estudados, atletas profissionais, no entanto, podendo haver praticantes desportivos amadores, “subsidiados ou remunerados”, parece-nos relevante apresentar, a título informativo<sup>353</sup>, duas perspectivas vinculadas respectivamente, pelo Instituto de Solidariedade e Segurança Social (enquadramento jurídico dos jogadores amadores de futebol – Abril 2003) e pela Federação Portuguesa de Futebol (I Jornadas de Contabilidade e Fiscalidade no Futebol – Novembro 2005).

Em relação ao primeiro organismo, transcrevemos apenas parte de um parecer, considerando-a suficientemente elucidativa e não subvertendo o conteúdo e contextualização do mesmo.

“Dos Factos: Numa acção de Fiscalização aos Clubes de Futebol da II e III Divisão, constatou-se existirem “jogadores amadores” como tal considerados pelos referidos Clubes.

<sup>351</sup> Ver ainda Decreto-Lei nº8-B/2002, de 15 de Janeiro.

<sup>352</sup> Ver Decreto-Lei nº 20-A/90, de 15 de Janeiro; Decreto-Lei nº 140/95, de 14 de Junho; Lei nº 15/2001, de 5 de Junho.

<sup>353</sup> Ver solicitações feitas pelas direcções dos clubes (Conclusões, pontos 2.1.4. e 2.2.).

A Fiscalização deparou-se então com várias situações de pagamento de verbas aos ditos jogadores amadores sem que sobre tais verbas incidisse qualquer desconto para a segurança social.

Se por um lado há clubes que como quitação do pagamento dessas verbas pagas aos jogadores exigem a emissão dos vulgarmente chamados recibos verdes, porquanto consideram tratar-se de meros prestadores de serviços,

Por outro lado, Clubes há que celebram com os mencionados jogadores contratos de prestação de serviços por dez meses, aos quais anexam um contrato adicional onde referem um prémio, designado por "luvas" e que dizem destinar-se ao pagamento dos meses de Junho e Julho e a subsídios de férias e de natal.

A Fiscalização conclui então que "estamos perante desportistas que, para todos os efeitos, auferem remuneração pela prática desportiva, estão sujeitos às ordens dos seus treinadores e do clube" o que implica o exercício de uma actividade por conta de outrem.

Nota-se ainda que inexistente legislação específica para os jogadores amadores, razão pela qual solicitam parecer sobre o enquadramento destes desportistas em matéria da segurança social.

#### d) Das Conclusões

1. A distinção entre jogadores amadores e profissionais de futebol resulta apenas do Regulamento da Federação Portuguesa do Futebol para Inscrições e Transferências dos Praticantes Amadores (Regulamento II.1.6);

2. Ao abrigo daquele regulamento são considerados amadores os praticantes de futebol que visando objectivos de uma sã distração e conservação da sua condição física não recebam remuneração nem auferam directa ou indirectamente proveito material pela sua actividade desportiva (art. 1º), a tal ponto que as prestações pecuniárias pagas pelos Clubes aos mencionados jogadores visam tão só incentivar a sua participação sem reflectir a contrapartida de uma prestação laboral.

3. O DL 28/98 de 6/06 ao fixar o regime jurídico do contrato de trabalho do praticante desportivo abrange todo e qualquer desportista que não apenas o

futebolista e não traça qualquer diferença entre praticantes profissionais e amadores.

Por sua vez

4. O CCT celebrado entre a Liga Portuguesa de Futebol Profissional e o Sindicato dos Jogadores Profissionais de Futebol a 15 de Julho de 1999 restringe a sua aplicação aos jogadores de futebol profissionais, isto é, a todos aqueles que após a necessária formação técnica-profissional se obriguem, mediante retribuição, à prática do futebol como profissão exclusiva ou principal e sob a autoridade e direcção de um Clube ou de uma Sociedade Desportiva (art. 2º).

5. O direito da segurança social, em particular o DL 300/89 de 4/09, cinge o seu âmbito pessoal de aplicação aos futebolistas profissionais sem elencar qualquer designação, deixando assim os conceitos para o direito laboral.

6. Resulta do exposto que o conceito de jogador amador não tem valia normativa porquanto extrai-se de um mero Regulamento Desportivo (art. 112º, nº 1 e nº 6 da CRP), por conseguinte, para a determinação do regime contributivo importa tão só vislumbrar se existe ou não uma relação laboral entre os Clubes e os ditos jogadores amadores, sendo de somenos importância a qualificação dada pelas partes.

7. Estaremos na presença de um trabalhador por conta de outrem sempre que aquele se obrigue a empreender uma actividade e não um resultado; se tiver sido estipulado um horário e se o equipamento for fornecido pelo Clube; se existem sanções pela falta a uma convocação para um jogo. Estes elementos indiciam a existência de uma relação de subordinação jurídica, *v.g.* de um contrato de trabalho.

8. Os factos apurados pela Fiscalização são insuficientes para que de uma forma isenta de dúvidas se possa qualificar os referidos jogadores como trabalhadores por conta de outrem, embora a remuneração auferida indique nesse sentido.

9. Caso se considere estes jogadores trabalhadores por conta de outrem a questão que se levanta é de enquadramento legal no regime geral da

segurança social ou no diploma especial regulativo do regime contributivo dos jogadores profissionais de futebol - DL 300/89 de 4/09.

10. Se os jogadores amadores fiscalizados tiverem adquirido a formação técnico-profissional nos termos constantes no Regulamento de Formação dos Jogadores - Anexo III ao CCT -, e fizerem do futebol a sua actividade principal ou exclusiva, o respectivo regime contributivo parece encontrar assento legal no DL 300/89 de 4/09 e as taxas aplicáveis serão as previstas no art. 15º do DL 199/99 de 8/6.

11. Caso contrário, e enquanto trabalhadores subordinados, quer os jogadores amadores fiscalizados enquanto beneficiários quer os Clubes enquanto contribuintes, encontram-se obrigados à inscrição nos sistema de segurança social e ao pagamento das contribuições segundo as taxas legalmente estabelecidas pelo regime geral dos trabalhadores por conta de outrem - artigos 1º e 5º do DL 103/80 de 9/5.

12. Salienda-se todavia que sendo os Clubes desportivos associações sem fins lucrativos - art. 2º da Lei nº 1/90 de 13/01 - as taxas a aplicar encontram-se definidas no art. 27º do DL 199/99 de 8/06, ou seja, serão de 20,60% para o Clube e 11% para os jogadores”.

Em relação à segunda entidade mencionada transcrevemos, na íntegra, o referido documento.

“Enquadramento Jurídico das Importâncias recebidas pelos Atletas face à Segurança Social: Os Serviços de Inspeção da Segurança Social têm vindo a desencadear um conjunto de acções de fiscalização, de forma a apurarem a regularidade do cumprimento das normas legais por parte dos clubes de futebol.

As principais questões que têm vindo a ser levantadas prendem-se com a exigência de contribuições em relação ao pagamento de determinadas importâncias que se destinam, maioritariamente, a fazer face aos encargos diariamente suportados pelos atletas.

Para além das gravosas consequências financeiras, o problema ganha ainda maior acuidade se levamos em linha de conta a inexistência de um critério objectivo e uniforme, de modo a garantir o pontual e integral

cumprimento das obrigações perante a Segurança Social.

A eventual resolução da questão em apreço passa, salvo melhor opinião, pela clara delimitação entre os atletas amadores e não amadores.

De acordo com o disposto no nº 2 do artigo 61º da Lei de Bases do Desporto, aprovada pela Lei nº 30/2004, de 21 de Julho, são praticantes desportivos profissionais aqueles que, na sequência e em resultado de um processo formativo regulado e reconhecido pela respectiva federação desportiva, se dedicam a título exclusivo ou principal à prática de uma modalidade desportiva, nos termos regulados na lei ou em convenção colectiva para o sector de actividade.

Por outro lado, dispõe a alínea b) do artigo 2º da Lei nº 28/98, de 26 de Junho, que praticante desportivo profissional é aquele que, através de contrato de trabalho desportivo e após a necessária formação técnico-profissional, pratica uma modalidade desportiva como profissão exclusiva ou principal, auferindo por via dela uma retribuição.

Finalmente, o artigo 2º do Regulamento da FIFA sobre o estatuto e as transferências de jogadores, em vigor desde 1 de Julho de 2005, distingue os jogadores em profissionais e amadores, consoante recebam ou não, respectivamente, outras importâncias, independentemente do quantitativo, para além das que se destinam ao ressarcimento das despesas suportadas com as viagens, refeições, alojamento, equipamento desportivo, formação e seguros indispensáveis ao exercício da actividade desportiva.

Da conjugação das normas supra referidas, julga-se, salvo melhor opinião, que o critério de repartição dos agentes desportivos assenta na distinção entre profissionais e não profissionais, podendo estes últimos, ser considerados amadores ou não amadores.

O critério distintivo entre amadores e não amadores depende do não recebimento ou do recebimento de outras importâncias, além das que se destinam a reembolsar as despesas efectivamente suportadas.

Porém, a distinção entre profissional e não profissional não é efectuada em função de um critério de natureza retributiva, mas sim em função do exercício ou não da actividade desportiva a título exclusivo ou principal.

Assim sendo, julga-se que é legítimo concluir que um praticante desportivo que não exerce a sua actividade a título exclusivo ou principal não é profissional, podendo, no entanto, ser não amador se receber qualquer outra retribuição que exceda o valor das importâncias efectivamente suportadas com as viagens, o alojamento, o equipamento desportivo, a formação e os seguros inerentes à actividade.

Nestes termos, propõe-se que, por via administrativa, seja consagrado, em matéria de Segurança Social, o entendimento que consagra a separação entre atletas não amadores e amadores, em função do recebimento ou não de outras importâncias, para além das que se destinam ao reembolso das despesas efectivamente suportadas, devendo ficar de fora do âmbito da incidência as importâncias recebidas pelos atletas amadores e não amadores, desde que destinadas a fazer face às despesas com viagens, refeições, alojamento, equipamento desportivo, formação e seguros indispensáveis ao exercício da actividade”.

### 7.3. Taxas Municipais

Dando cumprimento ao disposto no artigo 3º do Regulamento de Liquidação e Cobrança de Taxas e Outras Receitas Municipais<sup>354</sup>, publicado no Diário da República, 2ª série, nº 12, apêndice nº 7, de 15 de Janeiro de 2003, com as alterações introduzidas pelo aviso nº 148/2006, publicado no Diário da República, 2ª série, nº 104, apêndice nº 49, de 30 de Maio de 2006, procedeu-se à actualização dos valores das taxas e outras receitas municipais previstas na tabela de taxas e outras receitas municipais anexa, por aplicação do coeficiente de 2,84%, referente ao índice de preços no consumidor, excepto habitação, correspondente ao período compreendido entre Janeiro e Dezembro de 2006, e que a seguir se publica<sup>355</sup>.

Publica-se, ainda, a deliberação da Assembleia Municipal de 23 de Julho de 2007 relativa à alteração do artigo 3º, nº 1, e aditamento do artigo 23º-A ao Regulamento de Liquidação e Cobrança de Taxas e Outras Receitas Municipais

<sup>354</sup> Ver ainda, Lei nº 42/98, de 6 de Agosto, e Decreto-Lei nº 555/99, de 16 de Dezembro.

<sup>355</sup> Diário da República, 2ª série, Nº 198, de 15 de Outubro de 2007.

(Câmara Municipal do Porto) e à alteração do artigo 1º, nº 3, da tabela de taxas e outras receitas municipais.

Para melhor compreensão do regulamento em causa, passamos a transcrever alguns dos artigos ou extractos dos mesmos:

Artigo 2º - O presente Regulamento contém as disposições aplicáveis à liquidação e cobrança das taxas e outras receitas municipais.

Artigo 5º - Com as taxas e outras receitas do município, serão cobrados os adicionais e taxas legalmente estabelecidas para o Estado ou outras pessoas colectivas de direito público ou de utilidade pública administrativa.

Artigo 11º - Isenções:

1 - Estão isentos do pagamento de todas as taxas, encargos e mais-valias o Estado e seus institutos e organismos autónomos personalizados, nos termos da Lei nº 42/98, de 6 de Agosto, bem como os que beneficiem do regime de isenção previsto em preceito legal.

4 - Estão isentas do pagamento de taxas as pessoas colectivas de utilidade pública administrativa, as instituições particulares de solidariedade social, bem como as de mera utilidade pública que, prossequindo exclusivamente fins científicos ou culturais, assistência ou beneficência, lhes foi reconhecida pelo Ministério das Finanças, ao abrigo do artigo 9º do CIRC, isenção do respectivo IRC.

5 - Às associações ou fundações culturais, sociais, religiosas, desportivas ou recreativas, relativamente aos actos e factos que se destinem à directa e imediata realização dos seus fins, poderão ser estabelecidas isenções ou reduções das respectiva taxas, mediante informação fundamentada do serviço e tendo em conta o disposto no número seguinte deste artigo.

6 - Da isenção prevista no número anterior só podem beneficiar entidades legalmente constituídas para o exercício dessas actividades e desde que se verifiquem cumulativamente as seguintes condições:

- a) Não distribuam quaisquer resultados;
- b) Os membros dos seus órgãos sociais não tenham, por si ou interposta pessoa, interesse directo ou indirecto no resultado das explorações;
- c) O exercício dos cargos sociais não seja remunerado:



d) Disponham de contabilidade ou escrituração que inclua o movimento de todas as suas actividades:

e) Ponham à disposição, sempre que exigida, a informação de natureza contabilística para comprovação das condições referidas nas alíneas anteriores.

7 - Os pedidos de isenção previstos nos nº 2, 3, 4 e 5, serão formalizados pelas respectivas entidades através de requerimento acompanhado dos documentos comprovativos da sua natureza jurídica, da sua finalidade estatutária, bem como de todos os elementos necessários à apreciação e decisão da eventual isenção.

8 - Previamente à autorização da isenção ou redução deverão os serviços, no respectivo processo, informar fundamentadamente o pedido e proceder à determinação do montante da taxa a que se reporta o pedido de isenção.

9 - A isenção ou redução dos valores a cobrar só poderá ser concedida mediante despacho do presidente da Câmara.

10 - A isenção ou redução previstas neste artigo não dispensa a prévia autorização e licenciamento municipal a que houver lugar, bem como não permite aos beneficiários a utilização de meios susceptíveis de lesar o interesse municipal.

De referir que os clubes desportivos que não possam usufruir dessas isenções ou reduções de taxa terão que, a título de exemplo, despender os seguintes valores:

Artigo 63º - ocupações diversas no solo:

9 - Rampas fixas para acessos a garagens, estações de serviço, parques de estacionamento e semelhantes, por ano:

9.2. - Outros prédios ou instalações:

a) Até três metros - € 32,67;

b) Por cada metro ou fracção a mais - €16,34.

14 - Ocupação da via pública para realização de eventos culturais, sociais, desportivos ou recreativos, desde que se integrem no âmbito das finalidades estatutárias das respectivas entidades/m<sup>2</sup> ou fracção:

- a) Por dia - € 0,23;
- b) Por semana - € 1,11;
- c) Por mês - € 3,33.

Artigo 69º - Publicidade exibida em:

1) Painéis luminosos ou directamente iluminados/m<sup>2</sup>/mês:

1.1) Ocupando a via pública:

- a) Estáticos - € 18,32 (24 m<sup>2</sup> - € 5.276,16/ano);
- b) Rotativos - € 34,97 (24 m<sup>2</sup> - € 10.071,36/ano).

1.2) Não ocupando a via pública:

- a) Estáticos - € 12,22 (24 m<sup>2</sup> - € 3.519,36/ano);
- b) Rotativos - € 23,31 (24 m<sup>2</sup> - € 6.713,28/ano).

2) Painéis não luminosos/m<sup>2</sup>/mês:

2.1) Ocupando a via pública:

- a) Estáticos - € 16,62 (24 m<sup>2</sup> - € 4.786,56/ano);
- b) Rotativos - € 31,56 (24 m<sup>2</sup> - € 9.089,28/ano).

2.2) Não ocupando a via pública:

- a) Estáticos - € 11,07 (24 m<sup>2</sup> - € 3.188,16/ano);
- b) Rotativos - € 21,04 (24 m<sup>2</sup> - € 6.059,52/ano).

3) Moldura/m<sup>2</sup>/mês:

- a) Ocupando a via pública - € 11,07 (24 m<sup>2</sup> - 3.188,16/ano);
- b) Não ocupando a via pública - € 8,86 (24 m<sup>2</sup> - € 2.551,68/ano).

4) Mupis e semelhantes/m<sup>2</sup>/mês:

- a) Ocupando a via pública - € 19,39 (24 m<sup>2</sup> - € 6.713,28/ano);
- b) Não ocupando a via pública - € 12,73 (24 m<sup>2</sup> - € 6.713,28/ano).

Artigo 70º - Publicidade em edifícios e outras construções:

1) Anúncios luminosos ou directamente iluminados/m<sup>2</sup>/ano:

- a) Licenciamento inicial - € 39,21;
- b) Renovação - € 14,74.

2) Anúncios não luminosos/m<sup>2</sup> ou fracção:

- a) Por mês - € 2,99;
- b) Por ano - € 17,97;

(...)

4) Lonas publicitárias instaladas em empenas ou fachadas/m<sup>2</sup>/mês:

a) Iluminadas - € 7,22 (24 m<sup>2</sup> - € 6.713,28/ano);

b) Não iluminadas - € 5,54 (24 m<sup>2</sup> - € 6.713,28/ano);

(...)

Artigo 71º - Publicidade móvel:

(...)

2) Publicidade em veículos/ano:

a) Ciclomotores e motociclos - €29,94;

b) Veículos ligeiros de passageiros e mistos - € 71,83;

(...)

4) Publicidade em outros meios/ m<sup>2</sup>:

a) Por dia - € 6;

b) Por semana - € 23,94;

c) Por mês - €59,86.

Artigo 77º

1- As taxas previstas neste capítulo são devidas sempre que a mensagem publicitária seja visível da via pública, entendendo-se para esse efeito como via pública as ruas, estradas, caminhos, praças, avenidas e todos os demais lugares por onde transitem livremente peões ou veículos.

2- Sendo os anúncios, total ou parcialmente, escritos em língua estrangeira, salvo quanto a firmas e marcas, será cobrado o dobro das taxas fixadas.

3- Para efeitos de determinação da área de publicidade objecto de licenciamento é considerado o polígono envolvente da superfície publicitária.

(...)

5- A publicidade exibida em veículos, sujeitos à taxa prevista no artigo 71º, com excepção dos referidos nos números 3 e 4, apenas é licenciável pelo município onde os proprietários tenham residência permanente, sede, delegação ou representação, independentemente da sua circulação por outros municípios.

(...)

9- Poderá ser concedida autorização para a substituição frequente, do teor das mensagens exibidas nos factos publicitários previstos no nº 2 do artigo 70º e no nº 7 do artigo 74º, desde que se mantenha o local do facto e o objecto publicitário, mediante o pagamento de uma taxa única correspondente ao quádruplo do valor da taxa aplicável ao facto de maior dimensão.

10- Pelo fornecimento de cada chapa identificadora de painéis publicitários há lugar ao pagamento do preço de custo, acrescido de 25%.

*Nota: Entre parêntesis apresentamos o valor estimado (acrescido da taxa de IVA) para 2007.*

## 8. Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT)<sup>356</sup>

---

O Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT) aprovado pelo artigo 1º da Lei nº 15/2001, de 5 de Junho, contempla o novo regime unitário aplicável à infracção tributária. No mesmo diploma ficaram reunidas, não só as matérias substantivas (os crimes tributários comuns, os crimes fiscais, os crimes aduaneiros, os crimes contra a segurança social, as contra-ordenações aduaneiras e as contra-ordenações fiscais) como também as matérias processuais (o processo penal tributário e o processo de contra ordenação tributária).

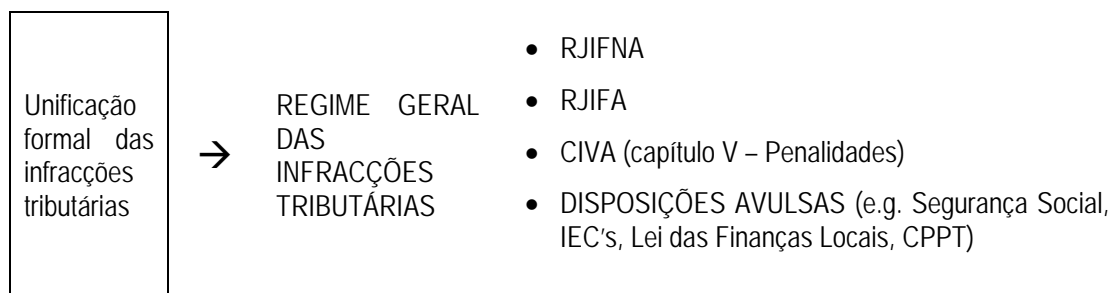
Apesar de algumas inovações em sede de contra-ordenações tributárias (introdução de novos tipos, alguns dos quais previstos até aí, em legislação tributária avulsa, por exemplo no DL nº 463/79, de 30 de Novembro), as principais alterações do RGIT têm a ver com o reforço das funções desempenhadas pelo Ministério Público no processo penal tributário e com a introdução de novos tipos de ilícito criminal.

De salientar que o artigo 58º do RJIFNA – Divisão do produto das coimas – é mantido em vigor até ser publicada legislação especial sobre a matéria [artigo 2º, alínea b) da Lei 15/2001].

---

<sup>356</sup> Costa Alves (2003/2004) Documentação entregue nos 1º e 2º Cursos de Pós-Graduação em Direito Fiscal da Faculdade de Direito da Universidade do Porto.

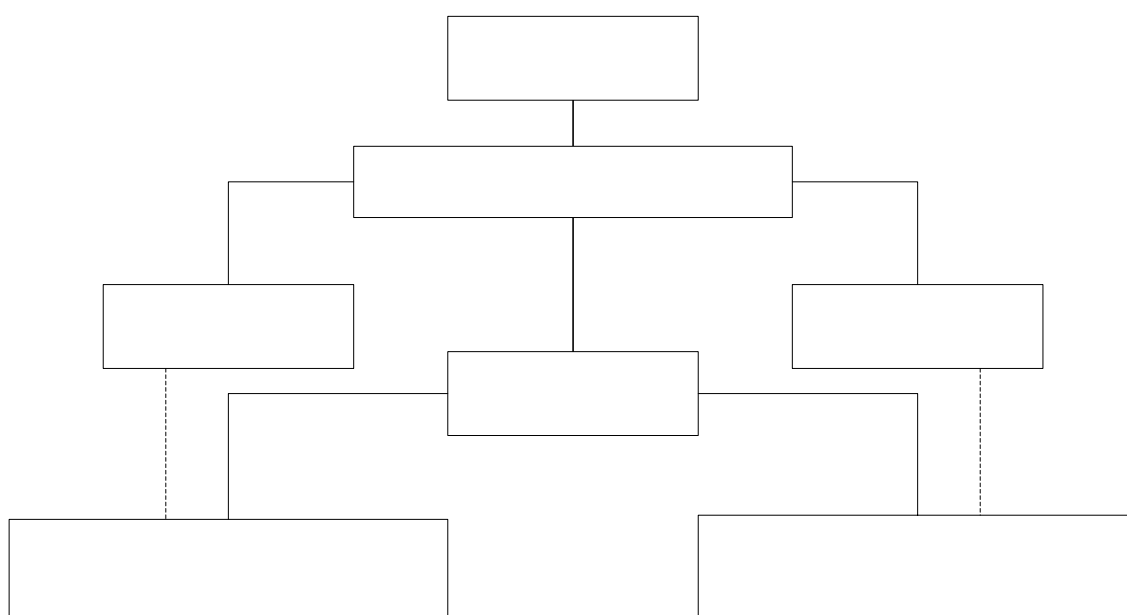
Lei nº 15/2001  
Regime Geral das Infracções Tributárias



Após a leitura, deste diploma, não detectamos referências específicas às entidades (clubes desportivos/organismos de utilidade pública) que dizem respeito ao nosso estudo.

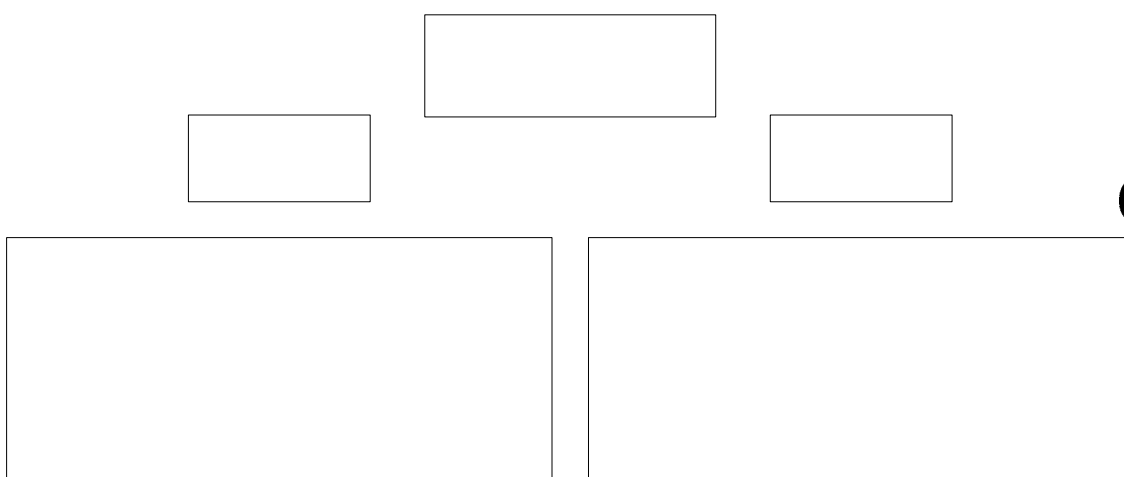
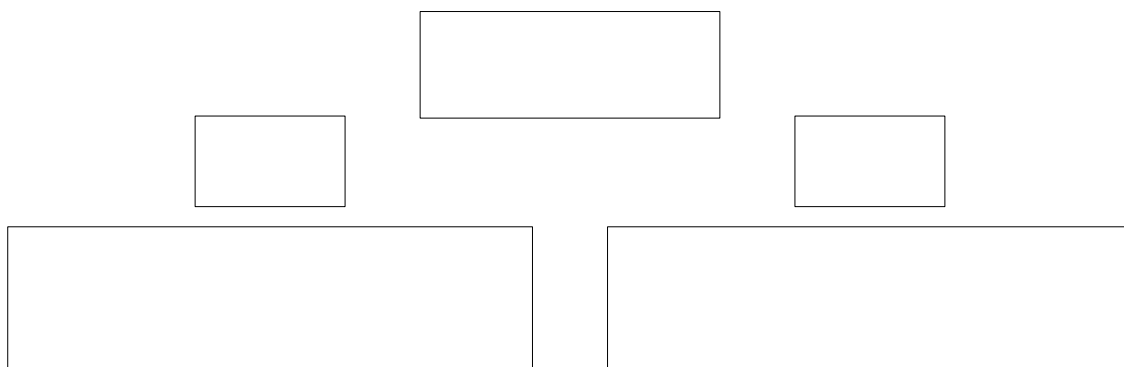
Deste modo, optamos por fazer uma análise sumária de alguns artigos (utilizando, por vezes, transcrições incompletas dos mesmos) proporcionando, no entanto, um conhecimento e englobamento geral das eventuais infracções tributárias/entidades responsáveis.

A apresentação é feita de forma esquemática, que pensamos ser (na generalidade) suficientemente elucidativa dos artigos e temas abordados, não exigindo, assim, notas explicativas suplementares.



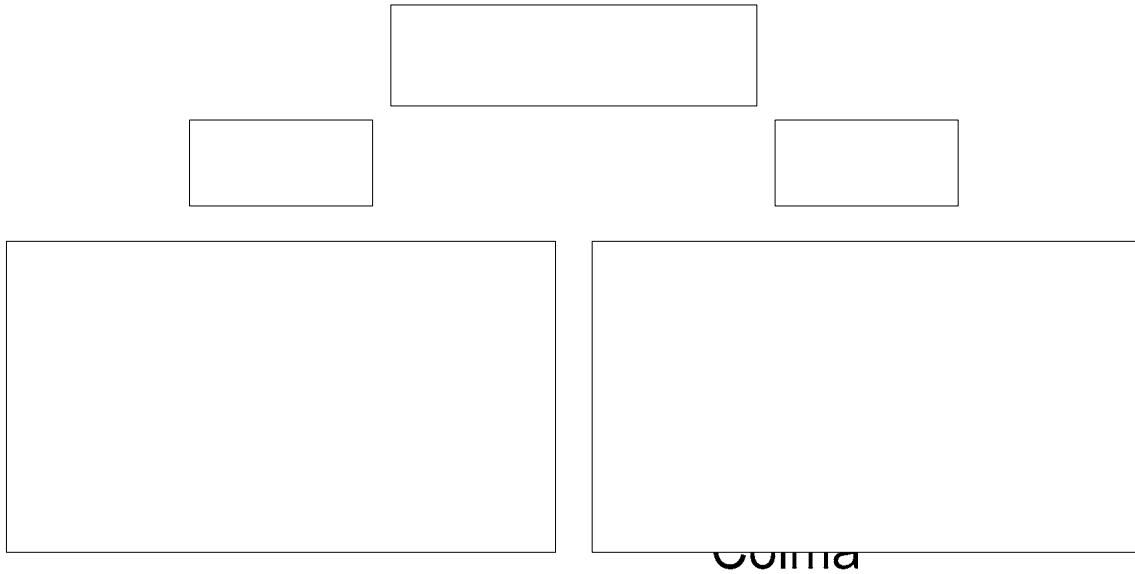
**Lugar e momento da prática da infracção (artigo 5º)**

A infracção tributária considera-se praticada no momento e lugar (local) em que, total ou parcialmente, o agente actuou (acção) ou devia ter actuado (omissão) ou naqueles em que o resultado típico se tiver produzido.

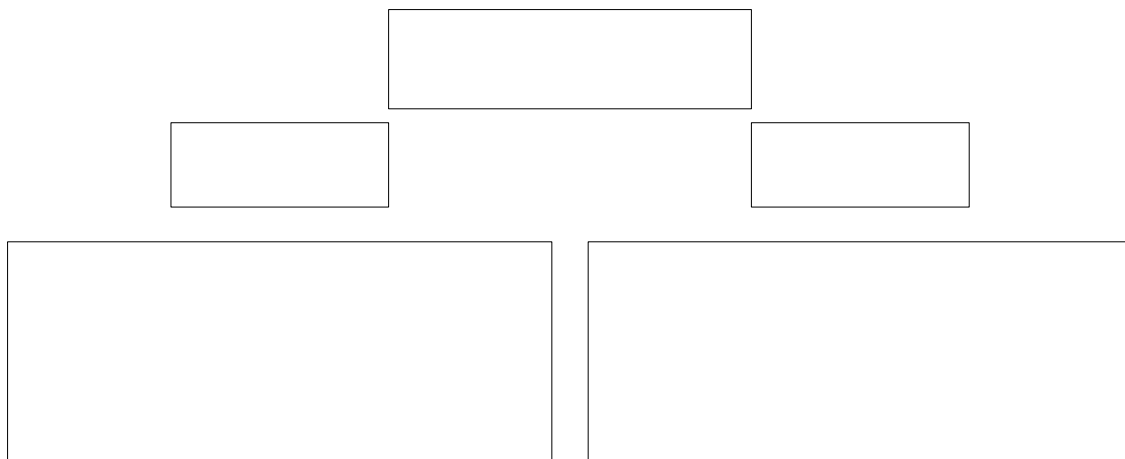


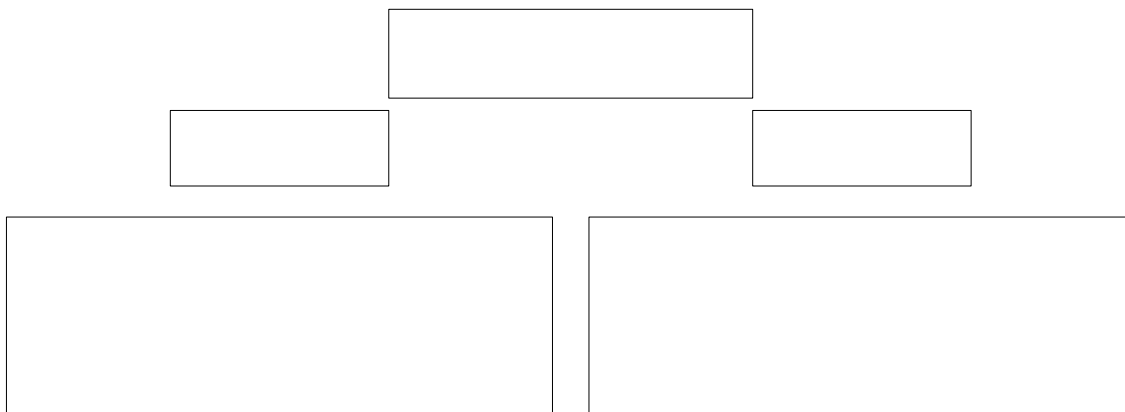
**Contra-Or**  
**Artigo**

. Puníveis com coima cujo limite máximo não excede € 3.750,00.

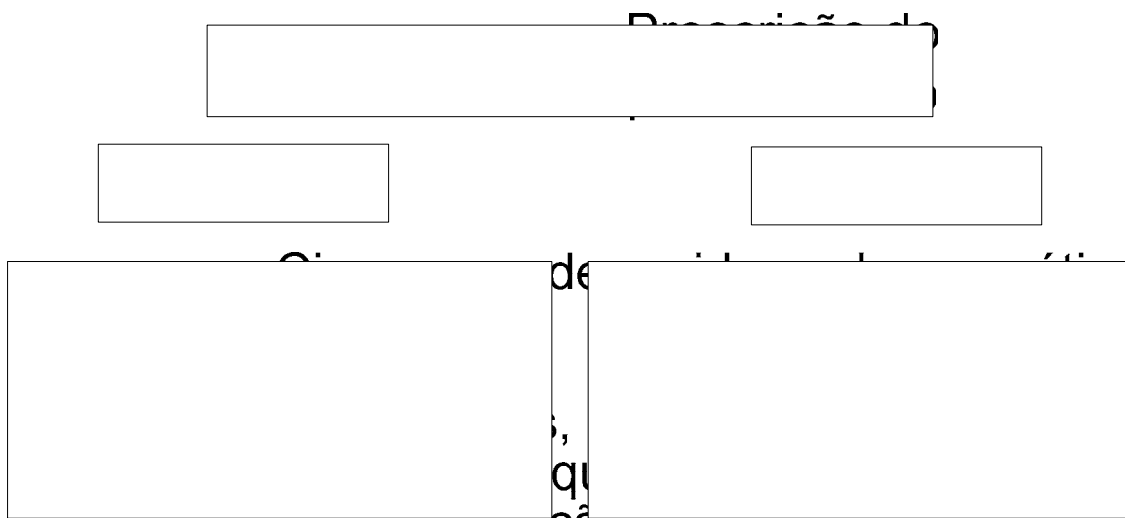


<b>Contra-Ordenações</b> O direito à redução de coimas (artigos 29º a 31º)
<p>As coimas pagas a pedido do agente (pedido espontâneo) antes de instaurado o processo de contra-ordenação podem ser reduzidas para:</p> <p><b>Pessoas colectivas</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>→ 25% do montante mínimo legal, se o pedido for apresentado nos trinta dias posteriores à prática da infracção (não foi levantado auto de notícia, recebida participação ou denúncia ou iniciado o procedimento de inspecção); - valor máximo € 110.000,00 (dolo) - valor máximo € 30.000,00 (negligência)</li> <li>→ 50% do montante mínimo legal, se o pedido for apresentado após os trinta dias posteriores à infracção (não foi levantado auto de notícia, recebida participação ou denúncia ou iniciado o procedimento de inspecção); <b>Pessoas singulares</b></li> <li>→ 75% do montante mínimo legal, se o pedido de pagamento for apresentado até ao termo do procedimento de inspecção tributária e a infracção for meramente negligente. - valor máximo € 55.000,00 (dolo) - valor máximo € 15.000,00 (negligência)</li> </ul>

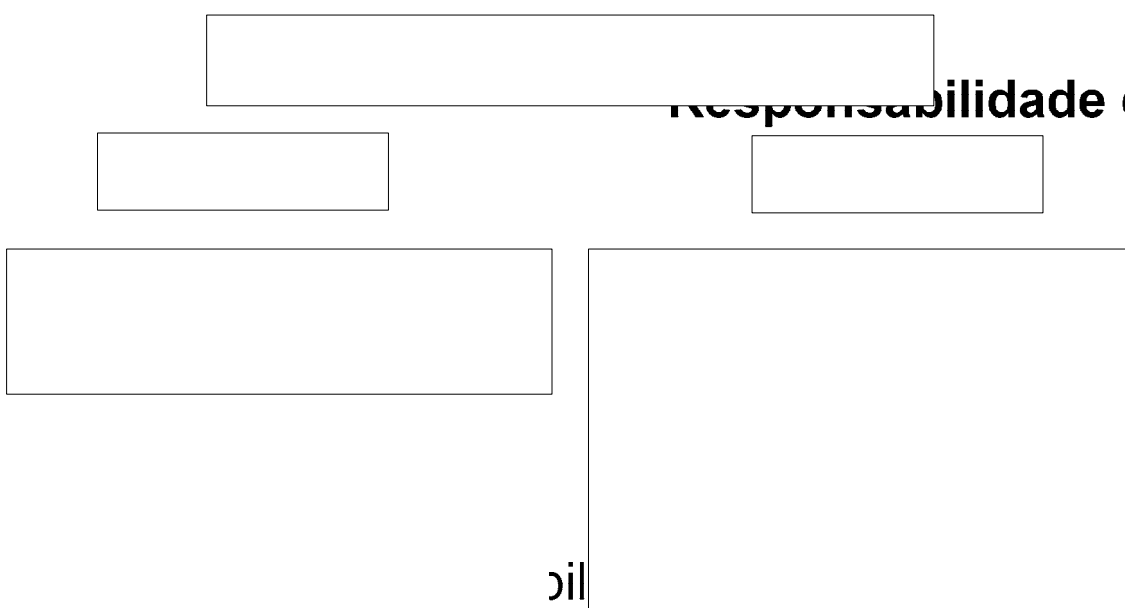




Contra-Or  
artigos 3



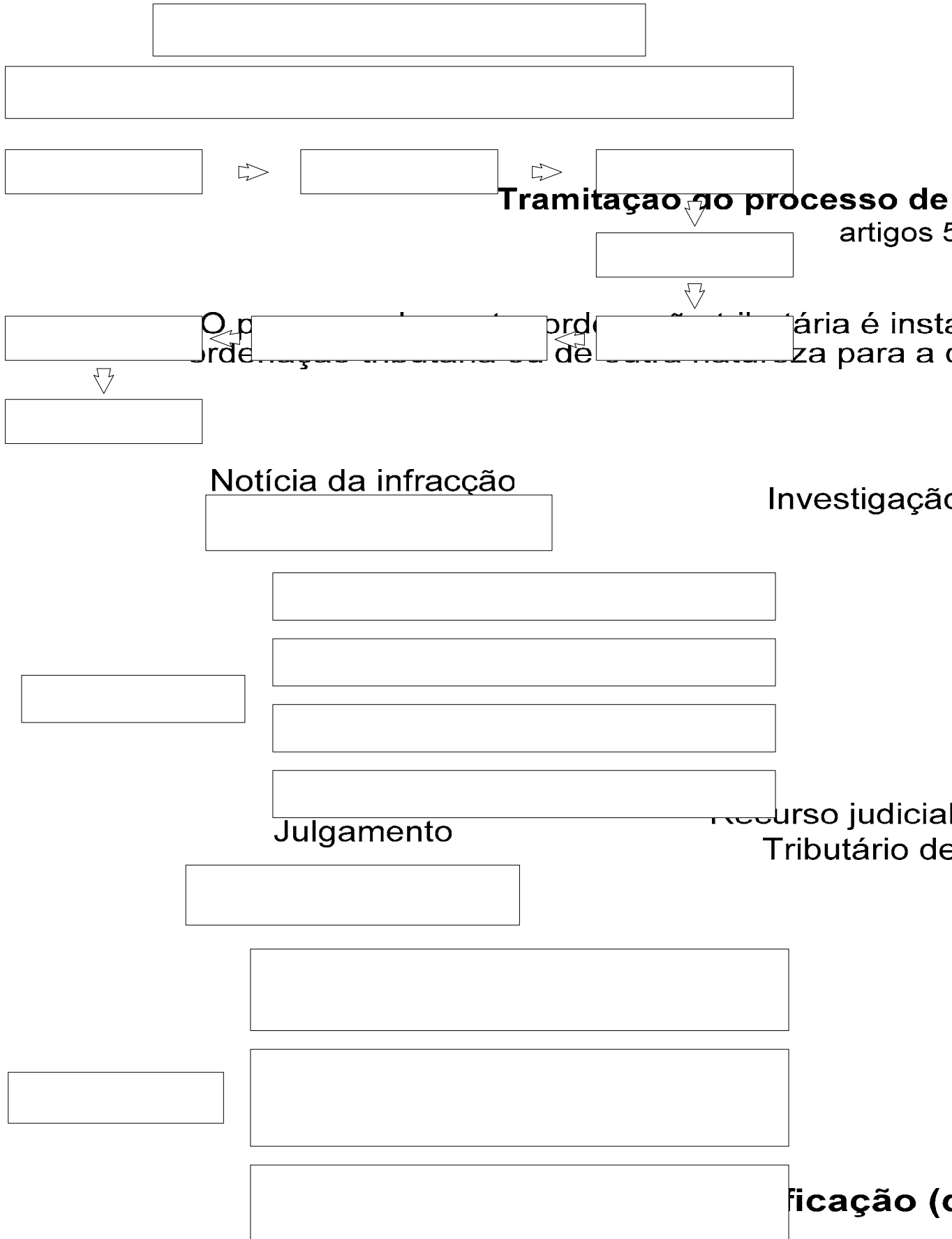
do  
direito  
nder



responsabilidade das Pessoa  
artigo

colectivas, sociedades, ainda que  
irregularmente constituídas, e outras  
fiscalmente equiparadas não exclui a  
responsabilidade individual dos respectivos  
agentes; porém se este actuou contra ordens  
ou instruções expressas por é o único a





• **Crimes tributários comuns**

**BURLA TRIBUTÁRIA (artigo 87º)**

Definição	Penas
<p>Quem, por meio de falsas declarações, falsificação ou viciação de documento fiscalmente relevante ou outros meios fraudulentos, determinar a administração tributária ou a administração da segurança social a efectuar atribuições patrimoniais das quais resulte enriquecimento do agente ou de terceiro, por meio de prestar falsas declarações, falsificação ou viciação de documento fiscalmente relevante ou outros meios fraudulentos.</p> <p>A tentativa é punível.</p>	<p>Prisão até três anos ou multa até 360 dias</p>
Agravante	Penas
<p>Valor elevado.</p>	<p>Prisão até cinco anos ou multa até 600 dias</p>
<p>Valor consideravelmente elevado.</p>	<p>Prisão de dois a oito anos para as pessoas singulares e a de multa de 480 a 1920 dias para as pessoas colectivas</p>

**FRUSTAÇÃO DE CRÉDITOS (artigo 88º)**

DEFINIÇÃO	PENA
<p>Alienar, danificar ou ocultar, fizer desaparecer ou onerar o seu património com intenção de, por essa forma, frustrar total ou parcialmente o crédito tributário, sabendo que tem de entregar tributo já liquidado ou em processo de liquidação ou dívida às instituições de segurança social.</p>	<p>Prisão até dois anos ou multa até 240 dias</p>
ATENUANTE	PENA
<p>Outorgar em actos ou contratos que importem a transferência ou oneração de património com a intenção e os efeitos referidos no número anterior, sabendo que o tributo já está liquidado ou em processo de liquidação ou que tem dívida às instituições de segurança social.</p>	<p>Prisão até um ano ou multa até 120 dias</p>

**DESOBEDIÊNCIA QUALIFICADA (artigo 90º)**

DEFINIÇÃO	PENA
<p>A não obediência devida a ordem ou mandado legítimo regularmente comunicado e emanado do director-geral dos Impostos ou do director-geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo ou seus substitutos legais ou de autoridade judicial competente em matéria de derrogação do sigilo bancário.</p>	<p>Penas de prisão até dois anos ou de multa até 240 dias</p>

- **Crimes fiscais**

Em matéria de crimes fiscais assume particular relevância a consagração de novos tipos de crime destinados a penalizar comportamentos muito graves dos contribuintes. Entre eles, destacamos:

- o crime de **burla tributária** destinado a penalizar a conduta dos contribuintes que por meios fraudulentos determinam a administração tributária ou a administração da segurança social a efectuar atribuições patrimoniais de que resulta um enriquecimento do agente ou do terceiro; de relevar o apelo feito no artigo ao conceito de valor elevado previsto no Código Penal e a punibilidade da tentativa;

- o crime de **desobediência qualificada** a uma ordem ou mandado legítimo regularmente comunicado e emanado do director geral dos impostos ou das alfândegas ou seus substitutos legais ( artigo 63º-B n.º3 da LGT) ou de autoridade judicial competente (artigos 146º-A a 146º-D do CPPT) em matéria de derrogação do sigilo bancário ( matéria aprovada pela Lei n.º30-G/2000);

- o crime de **fraude fiscal (simples e qualificado)** destinado a penalizar as condutas ilegítimas que a lei tipifica e que visam a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas patrimoniais.

## FRAUDE (artigo 103º)

DEFINIÇÃO	PENA
<p>Constituem fraude fiscal, punível com, as condutas ilegítimas que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias, através de:</p> <p>Ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria colectável;</p> <p>Ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária;</p> <p>Celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.</p>	<p>Pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias</p> <p>Os factos previstos não são puníveis se a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a € 15.000.</p> <p>Os valores a considerar são os que, nos termos da legislação aplicável, devam constar de cada declaração a apresentar à administração tributária.</p>

**FRAUDE QUALIFICADA (artigo 104º)**

DEFINIÇÃO	PENA
<p>Os factos previstos em relação à fraude são puníveis com penas agravadas quando se verificar a acumulação de mais de uma das seguintes circunstâncias:</p> <p>O agente se tiver conluiado com terceiros que estejam sujeitos a obrigações acessórias para efeitos de fiscalização tributária;</p> <p>O agente for funcionário público e tiver abusado gravemente das suas funções;</p> <p>O agente se tiver socorrido do auxílio do funcionário público com grave abuso das suas funções;</p> <p>O agente falsificar ou viciar, ocultar, destruir, inutilizar ou recusar entregar, exhibir ou apresentar livros, programas ou ficheiros informáticos e quaisquer outros documentos ou elementos probatórios exigidos pela lei tributária;</p> <p>O agente usar os livros ou quaisquer outros elementos referidos no número anterior sabendo-os falsificados ou viciados por terceiro;</p> <p>Tiver sido utilizada a interposição de pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável;</p> <p>O agente se tiver conluiado com terceiros com os quais esteja em situação de relações especiais.</p>	<p>Prisão de um a cinco anos para as pessoas singulares ou multa de 240 a 1200 dias para as pessoas colectivas</p> <p>A mesma pena é aplicável quando a fraude tiver lugar mediante a utilização de facturas ou documentos equivalentes por operações inexistentes ou por valores diferentes ou ainda com a intervenção de pessoas ou entidades diversas das da operação subjacente</p> <p>Os factos previstos nas alíneas d) e e) do nº 1 do presente preceito com o fim definido no nº 1 do artigo 103º não são puníveis autonomamente, salvo se pena mais grave lhes couber.</p>

**ABUSO DE CONFIANÇA (artigo 105º)**

DEFINIÇÃO	PENA
<p>Não entregar à administração tributária, total ou parcialmente, prestação tributária deduzida nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar, desde que tenham decorrido mais de 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação.</p> <p>Considera-se também prestação tributária a que foi deduzida por conta daquela, bem como aquela que, tendo sido recebida, haja obrigação legal de a liquidar, nos casos em que a lei o preveja (ainda que a prestação deduzida tenha natureza para-fiscal e desde que possa ser entregue autonomamente).</p> <p>Os valores a considerar são os que, nos termos da legislação aplicável, devam constar de cada declaração a apresentar à administração tributária.</p>	<p>Prisão até três anos ou multa até 360 dias</p>
AGRAVANTE	PENA
<p>Quando a entrega não efectuada for superior a € 50.000.</p>	<p>Prisão de um a cinco anos ou multa de 240 a 1200 dias para as pessoas colectivas</p>
ATENUANTE	PENA
<p>Se o valor da prestação não exceder € 2.000.</p>	<p>A responsabilidade criminal extingue-se pelo pagamento da prestação, juros respectivos e valor mínimo da coima aplicável pela falta de entrega da prestação no prazo legal, até 30 dias após a notificação para o efeito pela administração tributária.</p>

- **Crimes contra a Segurança Social**

FRAUDE CONTRA A SEGURANÇA SOCIAL (artigo 106º)	
DEFINIÇÃO	PENA
<p>Constituem fraude contra a segurança social as condutas das entidades empregadoras, dos trabalhadores independentes e dos beneficiários que visem a não liquidação, entrega ou pagamento, total ou parcial, ou o recebimento indevido, total ou parcial, de prestações de segurança social com intenção de obter para si ou para outrem vantagem patrimonial ilegítima de valor superior a € 7.500, através de:</p> <p>Ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria colectável;</p> <p>Ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária;</p> <p>Celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.</p>	<p>Pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias</p>
AGRAVANTE	PENA
<p>Os factos previstos em relação à fraude contra a segurança social são puníveis com penas agravadas quando se verificar a acumulação de mais de uma das seguintes circunstâncias:</p> <p>O agente se tiver conluiado com terceiros que estejam sujeitos a obrigações acessórias para efeitos de fiscalização tributária;</p> <p>O agente for funcionário público e tiver abusado gravemente das suas funções;</p> <p>O agente se tiver socorrido do auxílio do funcionário público com grave abuso das suas funções;</p> <p>O agente falsificar ou viciar, ocultar, destruir, inutilizar ou recusar entregar, exhibir ou apresentar livros, programas ou ficheiros informáticos e quaisquer outros documentos ou elementos probatórios exigidos pela lei tributária;</p> <p>O agente usar os livros ou quaisquer outros elementos referidos no número anterior sabendo-os falsificados ou viciados por terceiro;</p> <p>Tiver sido utilizada a interposição de pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável;</p> <p>O agente se tiver conluiado com terceiros com os quais esteja em situação de relações especiais.</p>	<p>Prisão de um a cinco anos para as pessoas singulares ou multa de 240 a 1200 dias para as pessoas colectivas</p> <p>Também se consideram prestação da segurança social os benefícios previstos na legislação da segurança social</p>

**ABUSO DE CONFIANÇA CONTRA A SEGURANÇA SOCIAL (artigo 107º)**

DEFINIÇÃO	PENA
<p>Incorrem em abuso de confiança as entidades empregadoras que, tendo deduzido do valor das remunerações devidas a trabalhadores e membros dos órgãos sociais o montante das contribuições por estes legalmente devidas, não o entreguem, total ou parcialmente, às instituições de segurança social, desde que tenham decorrido mais de 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação.</p> <p>Considera-se também prestação tributária a que foi deduzida por conta daquela, bem como aquela que, tendo sido recebida, haja obrigação legal de a liquidar, nos casos em que a lei o preveja.</p> <p>Os valores a considerar são os que, nos termos da legislação aplicável, devam constar de cada declaração a apresentar à administração tributária.</p>	<p>Pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias</p>
AGRAVANTE	PENA
<p>Quando a entrega não efectuada for superior a € 50.000.</p>	<p>Prisão de um a cinco anos ou multa de 240 a 1200 dias para as pessoas colectivas</p>
ATENUANTE	PENA
<p>Se o valor da prestação não exceder € 2.000.</p>	<p>A responsabilidade criminal extingue-se pelo pagamento da prestação, juros respectivos e valor mínimo da coima aplicável pela falta de entrega da prestação no prazo legal, até 30 dias após a notificação para o efeito pela administração tributária.</p>

• **Contra-ordenações fiscais**

**RECUSA DE ENTREGA, EXIBIÇÃO OU APRESENTAÇÃO DE ESCRITA E DE DOCUMENTOS FISCALMENTE RELEVANTES (artigo 113º)**

DEFINIÇÃO	PENA
<p>Recusar dolosamente a entrega, a exibição ou apresentação de escrita, de contabilidade ou de documentos fiscalmente relevantes (livros, documentos e suportes informáticos) a funcionário competente, quando os factos não constituam fraude fiscal.</p> <p>Considera-se recusa quando o agente não permita o livre acesso ou a utilização pelos funcionários competentes dos locais sujeitos a fiscalização de agentes da administração tributária, nos termos da lei.</p>	<p>Coima de € 250 a € 50.000</p>

**FALTA DE ENTREGA DA PRESTAÇÃO TRIBUTÁRIA (artigo 114º)**

DEFINIÇÃO	PENA
<p>A não entrega, total ou parcial, pelo período até 90 dias, ou por período superior, desde que os factos não constituam crime, ao credor tributário, da prestação tributária deduzida nos termos da lei.</p> <p>O pagamento do imposto por forma diferente da legalmente prevista é punível.</p>	<p>Coima variável entre: o valor da prestação em falta e o seu dobro, sem que possa ultrapassar o limite máximo abstractamente estabelecido.</p> <p>Coima de € 50 a € 1.250.</p>
ATENUANTE	PENA
<p>Se a conduta prevista no número anterior for imputável a título de negligência, e ainda que o período da não entrega ultrapasse os 90 dias.</p>	<p>Coima variável entre: 10% e metade do imposto em falta, sem que possa ultrapassar o limite máximo abstractamente estabelecido</p>

**Considerandos/Coimas**

Considera-se também prestação tributária a que foi deduzida por conta daquela, bem como aquela que, tendo sido recebida, haja obrigação legal de liquidar nos casos em que a lei o preveja.

As coimas previstas nos números anteriores são também aplicáveis em qualquer caso de não entrega, dolosa ou negligente, da prestação tributária que, embora não tenha sido deduzida, o devesse ser nos termos da lei.

**São puníveis como falta de entrega da prestação tributária:**

A falta de liquidação, liquidação inferior à devida ou liquidação indevida de imposto em factura ou documento equivalente ou a sua menção, dedução ou rectificação sem observância dos termos legais;

A falta de pedido de liquidação do imposto que deva preceder a alienação ou aquisição de bens;

A falta de pedido de liquidação do imposto que deva ter lugar em prazo posterior à aquisição de bens;

A alienação de quaisquer bens ou o pedido de levantamento, registo, depósito ou pagamento de valores ou títulos que devam ser precedidos do pagamento de impostos;

A falta de liquidação, do pagamento ou da entrega nos cofres do Estado do imposto que recaia autonomamente sobre documentos, livros, papéis e actos;

A falta de pagamento, total ou parcial, da prestação tributária devida a título de pagamento por conta do imposto devido a final, incluindo as situações de pagamento especial por conta.

**FALTA OU ATRASO DE DECLARAÇÕES (artigo 116º)**

DEFINIÇÃO	PENA
<p>A falta de declarações que para efeitos fiscais devem ser apresentadas a fim de que a administração tributária especificamente determine, avalie ou comprove a matéria colectável, bem como a respectiva prestação fora do prazo legal.</p>	<p>Coima de € 100 a € 2.500.</p>

**FALTA OU ATRASO NA APRESENTAÇÃO OU EXIBIÇÃO DE DOCUMENTOS OU DECLARAÇÕES (artigo 117º)**

DEFINIÇÃO	PENA
<p>A falta ou atraso na apresentação ou a não exibição, imediata ou no prazo que a lei ou a administração tributária fixarem, de declarações ou documentos comprovativos dos factos, valores ou situações constantes das declarações, documentos de transporte ou outros que legalmente os possam substituir, comunicações, guias, registos, ainda que magnéticos, ou outros documentos e a não prestação de informações ou esclarecimentos que autonomamente devam ser legal ou administrativamente exigidos;</p>	Coima de € 100 a € 2.500.
<p>A falta de apresentação, ou a apresentação fora do prazo legal, das declarações de início, alteração ou cessação de actividade, das declarações autónomas de cessação ou alteração dos pressupostos de benefícios fiscais e das declarações para inscrição em registos que a administração fiscal deva possuir de valores patrimoniais;</p>	Coima de € 200 a € 5.000.
<p>A falta de exibição pública dos dísticos ou outros elementos comprovativos do pagamento do imposto que seja exigido;</p>	Coima de € 25 a € 500.
<p>A falta de apresentação ou apresentação fora do prazo legal das declarações ou fichas para inscrição ou actualização de elementos do número fiscal de contribuinte das pessoas singulares.</p>	Coima de € 50 a € 250.

**FALSIFICAÇÃO, VICIAÇÃO E ALTERAÇÃO DE DOCUMENTOS FISCALMENTE RELEVANTES (artigo 118º)**

DEFINIÇÃO	PENA
<p>Falsificar, viciar, ocultar, destruir ou danificar, dolosamente, elementos fiscalmente relevantes, quando não deva ser punido pelo crime de fraude fiscal.</p> <p>Alterar ou viciar programas, dados ou suportes informáticos, necessários ao apuramento e fiscalização da situação tributária do contribuinte, com o objectivo de obter vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias.</p>	Coima variável entre: € 500 e o triplo do imposto que deixou de ser liquidado, até € 25.000.
ATENUANTE	PENA
<p>No caso de não haver imposto a liquidar.</p>	Os limites das coimas são reduzidos a metade.



**OMISSÕES E INEXACTIDÕES NAS DECLARAÇÕES OU DOCUMENTOS FISCALMENTE RELEVANTES (artigo 119º)**

DEFINIÇÃO	PENA
<p>As omissões ou inexactidões relativas à situação tributária que não constituam fraude fiscal nem contra-ordenação, praticadas nas declarações (são consideradas declarações as referidas no n.º 1 do artigo 116º e no n.º 2 do artigo 117º), bem como nos documentos comprovativos dos factos, valores ou situações delas constantes, incluindo as praticadas nos livros de contabilidade e escrituração, nos documentos de transporte ou outros que legalmente os possam substituir ou noutros documentos fiscalmente relevantes que devam ser mantidos, apresentados ou exibidos;</p> <p>As inexactidões ou omissões praticadas nas declarações ou fichas para inscrição ou actualização de elementos do número fiscal de contribuinte das pessoas singulares.</p>	<p>Coima de € 250 a € 15.000.</p> <p>Coima entre € 25 e € 500.</p>
ATENUANTE	PENA
<p>No caso de não haver imposto a liquidar.</p>	<p>Os limites das coimas são reduzidos para metade.</p>

**INEXISTÊNCIAS DE CONTABILIDADE OU DE LIVROS FISCALMENTE RELEVANTES (artigo 120º)**

DEFINIÇÃO	PENA
<p>A inexistência de livros de contabilidade ou de escrituração, obrigatórios por força da lei, bem como de livros, registos e documentos com eles relacionados.</p>	<p>Coima de € 150 a € 15 000.</p>
AGRAVANTE	PENA
<p>Verificada a inexistência de escrita, independentemente do procedimento para aplicação da coima prevista nos números anteriores, é notificado o contribuinte para proceder à sua organização num prazo a designar, que não pode ser superior a 30 dias, com a cominação de que, se o não fizer, fica sujeito à coima mais grave.</p>	<p>Coima de €250 a € 50 000.</p>

**NÃO ORGANIZAÇÃO DA CONTABILIDADE DE HARMONIA COM AS REGRAS DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA E ATRASOS NA SUA EXECUÇÃO (artigo 121º)**

DEFINIÇÃO	PENA
Não organização da contabilidade de harmonia com as regras de normalização contabilística, bem como o atraso na execução da contabilidade, na escrituração de livros ou na elaboração de outros elementos de escrita, ou de registos, por período superior ao previsto na lei fiscal, quando não sejam punidos como crime ou como contra-ordenação mais grave.	Coima de € 50 a € 1750.
AGRAVANTE	PENA
Verificado o atraso, independentemente do procedimento para a aplicação da coima prevista nos números anteriores, o contribuinte é notificado para regularizar a escrita em prazo a designar, que não pode ser superior a 30 dias, com a cominação que, se não o fizer, é punido com coima mais grave.	Coima de €250 a € 50 000.

**FALTA DE APRESENTAÇÃO ANTES DA RESPECTIVA UTILIZAÇÃO DOS LIVROS DE ESCRITURAÇÃO (artigo 122º)**

DEFINIÇÃO	PENA
A falta de apresentação, no prazo legal e antes da respectiva utilização, de livros, registos ou outros documentos relacionados com a contabilidade ou exigidos na lei.  Não conservação, pelo prazo estabelecido na lei fiscal, dos documentos mencionados no número anterior.	Coima de € 50 a € 500.

**VIOLAÇÃO DO DEVER DE EMITIR OU EXIGIR RECIBOS OU FACTURAS (artigo 123º)**

DEFINIÇÃO	PENA
Não passagem de recibos ou facturas ou a sua emissão fora dos prazos legais, nos casos em que a lei o exija.	Coima de € 100 a € 2500.
AGRAVANTE	PENA
Não exigência, nos termos da lei, de passagem ou emissão de facturas ou recibos, ou a sua não conservação pelo período de tempo nela previsto.	Coima de € 50 a € 1250.

**PAGAMENTO INDEVIDO DE RENDIMENTOS (artigo 125º)**

DEFINIÇÃO	PENA
O pagamento ou colocação à disposição dos respectivos titulares de rendimentos sujeitos a imposto, com cobrança mediante o sistema de retenção na fonte, sem que aqueles façam a comprovação do seu número fiscal de contribuinte.	Coima entre € 25 e € 500.

## Capítulo V – A Dimensão Internacional: as perspectivas Comparada, Internacional e Europeia

Neste capítulo, de dimensão internacional, apresentamos no ponto 1 algumas considerações gerais sobre o direito comparado e a diversidade dos direitos contemporâneos. Nos pontos 2 e 3 assinalamos as características da família romano-germânica e do direito inglês na *common law*. Caracterizamos, no ponto 4 a figura das organizações não governamentais (ONG's)<sup>357</sup>, de interesse público<sup>358</sup>, e de que forma são as mesmas interpretadas, no âmbito estrutural e fiscal, no espaço internacional e europeu.

No ponto 5, apresentamos exemplos de natureza jurisprudencial, de interpretação fiscal/desportiva, e alguns conceitos de caracterização de desportistas/artistas.

### 1. Algumas considerações Gerais<sup>359</sup>

---

A interdependência das nações e a solidariedade que envolve todo o género humano são factos evidentes no mundo contemporâneo. Não é possível vivermos isolados dos homens que vivem noutros Estados e noutras partes do globo. As suas maneiras de ver e de agir, a sua opulência ou miséria, condicionam o nosso destino. O mundo actual impõe, tanto aos políticos como aos economistas e aos juristas, uma nova visão dos problemas que lhes (nos) dizem respeito.

Independentemente de qualquer preocupação académica, as necessidades práticas exigem o conhecimento dos direitos estrangeiros. A movimentação das pessoas, das mercadorias, dos capitais tende, cada vez

---

<sup>357</sup> De uma perspectiva filosófica, a existência de ideais assumidos por uma colectividade quando combinados com uma vontade de realização de "projectos sociais" levaram a sociedade civil a organizar-se, nomeadamente sob a forma de organizações não-governamentais (ONG's).

<sup>358</sup> Na generalidade dos países, os regimes jurídico fiscais aplicáveis a estas organizações estão sujeitos a dois tipos de modelos, de aplicação cumulativa: a) A proibição da distribuição de lucros, b) A sujeição ao interesse público. De referir, que em Portugal o sistema legal utiliza o conceito de entidades com "declaração de utilidade pública", O enquadramento básico para este conceito é definido no Decreto-lei nº 460/77, de 7 de Novembro, e no Código Administrativo (artigos 416º - 454º).

<sup>359</sup> Thuronyi, Victor (2003), *Comparative Tax Law*, Kluwer Law International.

mais, a ignorar as fronteiras dos Estados. As relações internacionais ganharam, em todos os domínios, uma importância que aumenta a cada ano. A edificação de uma ordem jurídica que convenha a estas relações é uma tarefa que não pode ser realizada se as autoridades nacionais, com a falsa ideia de sua onipotência, ignorarem o direito estrangeiro. A simples preocupação com a coexistência e o estabelecimento da indispensável cooperação internacional exigem que nos voltemos para os direitos estrangeiros.

Podemos, então, questionar-nos se o sistema fiscal do nosso país já é suficientemente complicado, porquê, aprender sobre o direito fiscal comparado? Podemos argumentar que um conhecimento básico do direito fiscal comparado é essencial para compreender o direito fiscal interno, sendo esta uma das justificações/razões pelas quais dedicamos alguns parágrafos a estes temas.

Uma aproximação comparativa tende a chamar a atenção para princípios básicos e oferece auxílio para a hiper-tecnicidade que caracteriza o estudo do direito fiscal de hoje. O conhecimento comparativo da lei é também utilizado, na prática, pelos “profissionais” de impostos, independentemente da sua área de trabalho. Cada vez mais, os profissionais lidam com leis fiscais de outros países.

Para o fazer tão eficientemente, é importante ter uma estrutura básica, mesmo que seja apenas para se estar habilitado a compreender as respostas que se obtêm de especialistas de diferentes países.

A análise da política fiscal pode, quase sempre, beneficiar do estudo da experiência de outros países. Os reformadores de leis fiscais que trabalham em diferentes países e que estão preocupados com o melhoramento da cooperação internacional na área dos impostos, devem naturalmente alcançar um total entendimento sobre outros sistemas.

Para litigantes e analistas de política fiscal, as decisões referenciadas por outras jurisdições fiscais podem fornecer pistas de reflexão<sup>360</sup>.

O estudo de outros sistemas fiscais ajuda a uma melhor compreensão sobre o nosso sistema fiscal e leva a introspecções que permitem avanços no

---

<sup>360</sup> Ver, por exemplo, a citação de casos Americanos em *W. T. Ramsay Ltd v. IRC*, (1982) A.C. 300 (1981), e sobre os casos americano e inglês em *Stubart Investments, Ltd v. The Queen*, (1984) 1 S.C.R. 536.

entendimento destas questões<sup>361</sup>.

Desde que os impostos saíram de mãos privadas, as leis fiscais respondem tanto às intenções políticas como às propostas de analistas de política fiscal.

É portanto surpreendente que tanta uniformidade possa ser encontrada nos diversos países. Isto deve-se, em parte, à novidade relativa do direito fiscal como um ramo autónomo de lei.

Os legisladores em diferentes países tendem a adaptar soluções estatutárias comuns que têm provado ser praticáveis noutros países. Mesmo com respeito aos impostos modernos (imposto de rendimento e IVA), a lei fiscal é suficientemente mais antiga que os casos de lei, interpretações administrativas, e diversidades estatutárias que foram construídas para fazer, em cada país, um sistema fiscal único. Comparar os detalhes das regras fiscais de cada país é complicado. De qualquer modo, existem resumos para a maioria de países. O que estes resumos não oferecem são as aproximações básicas<sup>362</sup>, características estruturais<sup>363</sup> e, acima de tudo, a tradição legal das leis fiscais em diferentes países. O conceito de rendimento é um exemplo de uma característica estrutural. Os EUA têm um conceito global, enquanto na Europa o rendimento é pensado como algo que deriva de fontes particulares, havendo diferentes tipos de rendimentos, dependendo da natureza da fonte. O conceito legal de rendimento é fundamental para entender como é que a lei fiscal sobre o rendimento está organizada e conceptualizada. Os membros de uma mesma “família” tendem a partilhar características estruturais.

Mais amplamente, uma tradição legal não é meramente um conjunto de regras, mas “profundamente enraizadas, atitudes historicamente condicionadas sobre a natureza da lei, sobre o papel da lei na sociedade e na política, sobre a organização adequada e operação de um sistema legal, e acerca do modo

---

<sup>361</sup> Glendon, Mary Ann (1996), *Why Cross Boundaries?*, *Washington & Lee Law Review* 980.

<sup>362</sup> Aproximações básicas incluem, por exemplo, atitudes judiciais fundamentais à interpretação jurídica e à relação entre lei privada e lei fiscal, o papel das *courts* na revisão constitucional da legislação fiscal, o papel do executivo em fornecer interpretações da lei, o lugar dos tratados no sistema legal nacional e o processo de formulação de políticas fiscais.

<sup>363</sup> Ault, Hugh et al. (1997), *Comparative Income Taxation: a structural analysis*, 2<sup>nd</sup> ed., Kluwer Law International, 2004.

como a lei é ou deve ser feita, aplicada, estudada, aperfeiçoada e pensada."<sup>364</sup>

O direito comparado envolve o estudo de estruturas básicas, diferenças do país, e a influência de sistemas em cada um dos outros<sup>365</sup>. Identifica padrões subjacentes e analisa como diferentes regras funcionam em diferentes países para resolver problemas semelhantes<sup>366</sup>.

Zweigert e Kotz (1998) asseguram que o objectivo principal do direito comparado como uma disciplina “teórico-descritiva” é dizer como e porquê certos sistemas legais são diferentes ou semelhantes e também como uma disciplina aplicada “o direito comparado sugere como um problema específico pode apropriadamente ser resolvido sob circunstâncias sociais ou económicas.”<sup>367</sup>

Para a reforma fiscal, o estudo comparativo pode enquadrar as regras que se aplicam em diferentes países em determinada área, discutindo se estas regras representam uma boa política e como os estrategas políticos podem decidir quais as regras a decretar para o seu país. O propósito de uma aproximação comparativa é a aprendizagem sobre novas possibilidades de estudar a prática actual, convencer pelo exemplo, e evitar "reinventar a roda". Tal como no direito comparado, podemos estudar a literatura fiscal interna e as decisões judiciais nacionais para entender como as pessoas, nos diferentes países, interpretam a lei fiscal e como se comportam<sup>368</sup> os “actores” nos diferentes sistemas legais. Historicamente, lei e economia ou métodos sociológicos podem ser também instrumentos apropriados. O método histórico traça o desenvolvimento da lei no tempo e através dos países, e estuda como sistemas legais particulares foram influenciados por outros, ou por uma cultura

---

<sup>364</sup> Merryman, John Henry (1985), *The Civil Law Tradition: An Introduction to the Legal Systems of Western Europe and Latin America*, 2<sup>nd</sup> ed., Stanford, CA: Stanford University Press.

<sup>365</sup> Zweigert & Kötz (1998), *Introduction to Comparative Law* (translated by Tony Weir - Oxford University Press, 1998); René David & John Brierley (1985), *Major Legal Systems in the World Today*, 3<sup>rd</sup> edition, Stevens & Sons, London.

<sup>366</sup> Zweigert & Kötz (1998), call collected descriptions of different systems involving "no real comparison of the solutions presented" descriptive comparative law. "One can speak of comparative law only if there are specific comparative reflections on the problem to which the work is devoted."

<sup>367</sup> Watson, Alan (1993), "Comparative Law... as an academic discipline in its own right, is a study of the relationship, above all the historic relationship, between legal systems or between the roles of more than one system...." - *Legal Transplants*, 2d ed. University of Georgia Press.

<sup>368</sup> Zweigert & Kötz (1998) - The authors call a comparative study of the spirit and style of different legal systems macrocomparison. Attitudes and behavior can, however, be difficult to study from written sources, which often do not provide full or comparative description and analysis.

legal transnacional<sup>369</sup>.

A convergência dos sistemas legais – tanto por resultado da influência de outros sistemas como pelo desenvolvimento paralelo - é sempre algo para a qual devemos olhar<sup>370</sup>.

A lei geral e a economia são certamente relevantes para o direito fiscal<sup>371</sup>, de tal modo que os analistas de política fiscal usavam metodologias da lei geral e da economia mesmo antes de se tornarem especialistas na área fiscal. A sociologia é também bastante relevante porque em diferentes países há atitudes diferentes quanto à fiscalidade e diferentes métodos de administração fiscal, incluindo níveis de auditoria, níveis de corrupção, e atitudes de planeamento agressivo de imposto<sup>372</sup>.

Por exemplo, o índice de aptidão literária é um importante indicador da colecta do IVA (presumivelmente porque a aptidão literária se associa melhor com *recordkeeping* e conformidade)<sup>373</sup>.

A literatura geral relativa ao Direito Fiscal Comparado é dispersa, embora haja um número de estudos em tópicos particulares, por exemplo sobre a tributação das empresas multinacionais.

É, por vezes difícil compreender os sistemas fiscais de diferentes países, dada a complexidade do assunto e as barreiras linguísticas<sup>374</sup>.

Os estudiosos do direito fiscal tendem a ficar preocupados tanto com a política fiscal como com a lei fiscal. A análise de política fiscal inclui ideias de economia e ciência política: o foco está tanto no processo legislativo como na conveniência das regras resultantes. O estudo dos impostos tende portanto a ser interdisciplinar<sup>375</sup>, e os legisladores usam com frequência conceitos de

---

<sup>369</sup> Tipke, Klaus (1993), Die Steuerrechtsordnung: "the influence of German tax law scholarship in Spain, Brazil, and Japan". See also Minoru Nakazato, Japan, 78a Cahiers 407 (1993) (importance in Japan of comparative studies of both European and American authorities); Beltrame, P. & Mehl, L. (1997), Techniques, politiques et institutions fiscales comparées, (2<sup>ème</sup>, ed.), PUF (Presses Universitaires de France).

<sup>370</sup> Glendon, Mary Ann et al. (1994), Comparative Legal Traditions - 2<sup>nd</sup> edition West Publishing Company, College & School Division (1999).

<sup>371</sup> An example of an economic approach to comparative tax is Sandford (2000).

<sup>372</sup> Grant, Richardson & Roman Lanis (1999/2000), The Influence of Culture on Tax Administration Practices, 15 Australian Tax, Forum 359.

<sup>373</sup> Ebrill, Liam et al. (2001), The Modern VAT, International Monetary Fund, Washington, D.C.

<sup>374</sup> Warren, Alvin, Preface, in Ault et al. (1997), 2<sup>nd</sup> ed., Kluwer Law International, 2004.

<sup>375</sup> Tipke, Klaus (1993), Die Steuerrechtsordnung, (for discussion of various disciplines concerned with taxation) - 2. Aufl. (2000), Köln.

política económica, quer estejam a representar clientes perante o Estado, os tribunais ou autoridades fiscais. Esta tradição fiscal interdisciplinar pode ser isolada da tradição legal geral de qualquer país em particular e isto pode ser visto em firmas de auditores e nas universidades, onde o direito fiscal é frequentemente uma sub cultura em relação a si próprio.

Portanto, para estudar a lei comparativa fiscal, é necessário prestar atenção à tradição legal geral assim como à tradição do direito fiscal, com algum conhecimento da lei comparativa fiscal geral. Isto torna-se difícil para os académicos de direito fiscal, pois é necessário não só estudar os sistemas fiscais dos outros países, mas também os seus sistemas legais gerais<sup>376</sup>.

Os estudiosos do direito comparado dividiram países em famílias para indicar grandes semelhanças em tradições legais<sup>377</sup>. Este tipo de análise é igualmente útil para o direito fiscal porque pode conceder estruturas para comparações.

A classificação por famílias legais fornece indícios avançados relativamente ao sistema fiscal de qualquer país.

Ao mesmo tempo, é importante verificar os pressupostos que derivam da aproximação das famílias. Os tribunais desenvolvem as suas próprias abordagens em cada país e os estados fazem frequentemente mudanças significativas à estrutura da lei fiscal em derrogação da sua herança legal. Mesmo assim, a abordagem das famílias ajuda a levantar questões pertinentes<sup>378</sup>. As “famílias” aproximadas, por outras palavras, fornecem uma lista de possíveis estruturas que podem ser encontradas internamente na legislação fiscal de qualquer país. Algumas dessas estruturas deixaram de estar em vigor, mas muitas não estão. Enquanto a referência às famílias é portanto útil em alguns casos, não fornece o quadro inteiro.

Segundo Víctor Thuronyi (2003), a Alemanha, o Reino Unido e os Estados Unidos são países arquétipos nos conceitos básicos de rendimento e têm sido líderes em influenciar as leis fiscais de outros países em inúmeros aspectos.

---

<sup>376</sup> Ward, David et al. (1985), *The Business Purpose Test and Abuse of Rights*, *British Tax Review* 68 n° 1 - Rules in OECD Countries to Prevent Avoidance of Corporate Income (2001).

<sup>377</sup> Ver Capítulo V, 1.2. – Diversidade dos Direitos Contemporâneos.

<sup>378</sup> Morse, G. and Williams, D. (2000), *Davies: Principles of Tax Law* (4<sup>th</sup> ed.), Sweet & Maxwell Ltd., U.K.



Também verificámos que, frequentemente, os países adoptam regras que terão funcionado noutros. O elevado nível de adopção de conceitos de outros países é consistente com a natureza dinâmica das leis fiscais que tendem a mudar mais do que qualquer outro campo legal.

Para além da classificação dos países de acordo com a sua família legal, podemos, de forma útil, classificar os países por análise de políticas fiscais através de linhas económicas<sup>379</sup>. Os países com uma economia mais sofisticada (de um modo geral, os países da OCDE) têm mais em comum, em função dos sistemas fiscais com que realmente operam, sem ter em conta diferentes tradições legais, do que os países que têm baixo rendimento. Em termos económicos, um país africano francófono terá mais em comum com um vizinho anglófono, em termos de operacionalidade e efeitos económicos do seu sistema fiscal, do que terá com o seu país colonial anterior, com o qual partilha a tradição legal.

Para entender a política fiscal num dado país, é necessário estar ciente do papel do sistema fiscal na economia, com o intuito de entender para além da tradição legal.

O principal aspecto da classificação económica pode ser vislumbrado através do tamanho relativo das receitas fiscais e do *tax mix*.

Os impostos representam partes substancialmente diferentes do PIB nos diferentes países<sup>380</sup>. Em termos gerais, os impostos representam uma parte mais elevada do PIB nos países da OCDE do que em países que não pertençam à OCDE, embora haja uma variação considerável dentro de cada grupo. Fora dos países da OCDE, as taxas mais baixas de impostos são encontradas no Japão, Coreia, México, EUA e Canadá.

A percentagem dos rendimentos, representada por diferentes impostos também difere substancialmente de país para país. Nos EUA, o imposto de rendimento representa uma grande percentagem. Os países europeus têm, comparativamente, impostos elevados em bens e serviços. Os países africanos tendem a possuir uma parte relativamente baixa para imposto de rendimento e segurança social e uma percentagem elevada em impostos de transacção internacional.

<sup>379</sup> Martinez, J.C. & di Malta P. (1995), *Droit fiscal européen comparé*, Coll. Droit Fondamental, PUF.

<sup>380</sup> *Tax Policy Handbook* (1995), edited by Parthasarathi Shome, International Monetary Fund, Washington DC..

Os impostos de transacção internacional tendem a ser significativos nos países asiáticos que não pertencem à OCDE, sendo os impostos de rendimentos uma fonte menor de ganhos de receita pública (excepto a Indonésia). A totalidade de receita pública fiscal como parte do PIB é relativamente baixa no total. Um padrão semelhante aparece no Médio Oriente, à excepção de Israel, cuja mescla de impostos (*tax mix*) é similar à da Europa.

Os países latino-americanos têm uma receita pública fiscal total relativamente baixa, bem como uma baixa receita do imposto de rendimento.

Em geral, nos países em desenvolvimento, o papel do imposto sobre o rendimento de pessoas colectivas - muitas vezes cobrado a algumas grandes empresas - é relativamente maior que o imposto de rendimento individual. Este último tende a recair desproporcionalmente nos funcionários públicos e empregados de grandes empresas.

Os países em vias desenvolvimento tendem a ter um padrão de receitas públicas marcadamente diferente dos países desenvolvidos. A sua receita total tende a ser mais elevada, com a segurança social mais alta e outras contribuições baseadas no salário, impostos indirectos elevados e impostos de rendimento relativamente baixos.

A generalização das comparações entre países como estes pode, por vezes, ser enganadora. Por exemplo, um país como a Austrália poderá mostrar uma percentagem relativamente baixa de impostos em relação ao PIB porque possui um sistema de pensões privado obrigatório em vez de segurança social<sup>381</sup>. Apesar dos efeitos económicos do sistema australiano poderem ser semelhantes àqueles de um sistema que possui segurança social, as estatísticas relativas aos impostos sobre o rendimento tratam-na de forma diferente.

Em países<sup>382</sup> de *civil law*, um curso introdutório em lei fiscal, para além do que diz respeito a grandes impostos como por exemplo os impostos sobre o IVA, poderia considerar tais tópicos gerais como a relação entre lei fiscal e outros ramos legislativos incluindo: lei constitucional, a natureza de obrigatoriedade fiscal, as fontes de lei fiscal, interpretação legal, e procedimentos fiscais.

<sup>381</sup> Vann, Richard, General Description: Australia, in Ault et al. (1997), Kluwer Law International, 2004.

<sup>382</sup> E.g. Portugal, França, Alemanha.

De realçar, ainda, que os pilares elementares de construção dos vários impostos tendem a ser identificados e estudados como matéria abstracta. Estes incluem: a natureza da autoridade de imposição fiscal, o conceito de imposto, a sua natureza monetária, o objecto fiscal, a base fiscal, a taxa de imposto, os contribuintes, eventos passíveis de imposto e eventos que causem que o imposto seja passível de pagamento. Em muitos países de *civil law* estes elementos tendem a ser identificados separadamente na legislação fiscal, muitas vezes de uma forma mais formal e explícita que são tendencialmente encontrados na legislação dos países<sup>383</sup> de *common law*<sup>384</sup>.

Pelo que, embora o direito português esteja perfeitamente definido como sendo de matriz romano-germânica, pareceu-nos importante fazer uma breve referência ao direito comparado e analisar alguns dos (grandes) sistemas do direito contemporâneo e o seu impacto no tema que trabalhamos nesta tese.

### 1.1. O direito comparado

A comparação dos direitos, considerados na sua diversidade geográfica, é tão antiga como a própria ciência do direito. O estudo de diversas constituições que regeram cidades gregas ou bárbaras serviu de base ao Tratado que Aristóteles escreveu sobre a Política; Sólon, procedeu do mesmo modo para estabelecer as leis de Atenas, e os decênviros, segundo a lenda, só conceberam a lei das XII Tábuas depois de uma pesquisa por eles levada a cabo nas cidades da Grande Grécia. Na Idade Média comparou-se direito romano e direito canónico, e o mesmo aconteceu na Inglaterra onde se discutiu, no século XVI, sobre os méritos comparados do direito canónico e da *common law*. A comparação dos costumes serviu, mais tarde, de base aos trabalhos daqueles que procuram conservar na França um direito comum consuetudinário, na Alemanha um *Deutsches Privatrecht*. Finalmente, Montesquieu esforçou-se, pela comparação, por penetrar no espírito das leis e descobrir os princípios de um bom sistema de governo.

As razões que explicam o tardio desenvolvimento do direito

---

<sup>383</sup> E.g. Reino Unido, Austrália, EUA.

<sup>384</sup> Beltrame, P. & Mehl, L. (1997), *Techniques, politiques et institutions fiscales comparées*, (2<sup>ème</sup>, ed.), PUF (Presses Universitaires de France).

comparado, como ciência, são fáceis de compreender. Durante séculos a ciência do direito entregou-se à descoberta dos princípios e soluções de um direito justo, conforme à vontade de Deus, à natureza e à razão humana.

É necessário esperar pelo século XIX e pela destruição deste *jus commune*, substituído por codificações nacionais, para que a noção de um direito de valor universal caia em descrédito e para que, em consequência desta "revolução cultural", a oportunidade, depois a necessidade levem, progressivamente, à comparação das diversas leis que as nações da Europa adoptaram: leis sobre cujo estudo se fundamenta desde então o ensino das universidades.

Portanto o desenvolvimento do direito comparado como ciência é um fenómeno recente no mundo. Há somente um século a importância dos estudos de direito comparado foi reconhecida, o método e os objectivos do direito comparado foram sistematicamente estudados, a própria expressão "direito comparado" foi acolhida e entrou em uso.

Considerado há um quarto de século ainda como um domínio reservado de alguns diletantes, o direito comparado é considerado, actualmente, como um elemento necessário de toda a ciência e cultura jurídicas.

As vantagens que o direito comparado oferece podem, sucintamente, ser colocadas em três planos. O direito comparado é útil nas investigações históricas ou filosóficas referentes ao direito, no melhor conhecimento (aperfeiçoamento) do nosso direito nacional e também para compreender os povos estrangeiros estabelecendo um melhor regime para as relações da vida internacional.

Como referimos, o direito comparado pode ser utilizado nas investigações relativas à história, à filosofia ou à teoria geral do direito.

Foi com este espírito que se criou em 1831, no *Collège de France*, a primeira cátedra de legislação comparada.

O antigo direito romano, o antigo direito germânico, o direito feudal foram, deste modo, melhor entendidos em vários de seus aspectos pelo recurso ao direito comparado.

O direito comparado mostra-nos também a variedade de concepções do direito. Ele põe-nos em presença de sociedades nas quais se ignora a noção de direito; dá-nos a conhecer sociedades para as quais o direito é sinónimo de opressão e mesmo símbolo de injustiça, outras em que o direito está, pelo contrário, estreitamente ligado à religião e participa do carácter sagrado desta.

Também a teoria geral do direito beneficia consideravelmente do estudo do direito comparado. A origem histórica das nossas classificações, o carácter relativo dos nossos conceitos, o condicionamento político ou social das nossas instituições, apenas nos são revelados com clareza, se para os estudarmos, nos colocamos fora do nosso próprio sistema de direito.

O direito comparado é útil para um melhor conhecimento do nosso direito nacional e para seu aperfeiçoamento.

A preocupação daqueles que criaram na França, em 1869, a Sociedade de Legislação Comparada, que englobava as universidades que criaram cadeiras de legislação comparada, foi a de estudar os novos códigos que vinham sendo publicados nos diversos países, com vista a verificar as variantes que comportavam em relação aos códigos franceses e sugerir ao legislador, em tais circunstâncias, certos retoques nestes últimos.

Este movimento legislativo tem seguido, em larga medida, as mesmas vias nos diversos países da Europa nos últimos cem anos. Quer se considere o direito comercial, penal, o direito do trabalho e da segurança social, ou mesmo o direito da família, o do processo e o direito administrativo, constata-se não apenas a existência de algumas grandes correntes que se assemelham, mas, mais concretamente, a concordância de numerosos desenvolvimentos legislativos.

O cheque inglês, a suspensão belga na execução das penas, a sociedade de responsabilidade limitada alemã, o regime sueco de participação nos lucros são apenas alguns exemplos, bem conhecidos, de instituições estrangeiras que serviram de modelo para a França<sup>385</sup>.

---

<sup>385</sup> Também os *mass media* contribuem para a popularidade do direito comparado, elogiando a forma como o consumidor é protegido na Suécia, como a poluição é combatida nos Estados Unidos, etc. Carbonnier, J. (1979) "A

Não é só o legislador que pode utilizar o direito comparado para aperfeiçoar o direito. Idêntica possibilidade está aberta à doutrina e jurisprudência. A lei pode ter um carácter nacional; o direito jamais se identifica efectivamente com a lei. A ciência do direito tem, pela sua própria natureza de ciência, um carácter transnacional.

O direito comparado é útil para compreender os povos estrangeiros e fornecer um melhor regime para as relações da vida internacional.

Este terceiro aspecto do direito comparado tornou-se talvez, na nossa época, o principal. Afecta, em primeiro lugar, o direito internacional público. As condições do mundo actual impõem uma total renovação deste; é necessário que se estabeleçam entre os Estados, além de uma simples coexistência pacífica, novas relações de cooperação nos planos técnicos, regionais ou mesmo mundiais<sup>386</sup>. É claro que estas relações não se podem estabelecer nem desenvolver, como convém, na ignorância dos direitos que, nestes Estados, exprimem o sentimento do justo e regulam, de acordo com certos fins políticos, as estruturas dos diversos Estados<sup>387</sup>.

Uma das fontes do direito internacional público, prevista pelo estatuto do Tribunal Internacional de Justiça, é constituída pelos "princípios gerais do direito, comuns às nações civilizadas". A interpretação desta fórmula deve ser feita com base no direito comparado.

O direito comparado, necessário ao desenvolvimento e ao emprego do direito internacional público, não tem uma função menor a desempenhar, quando se considera o direito internacional privado.

Deve ser obtido um consenso entre os diversos países para que, por toda a parte, seja aplicado a uma dada relação o mesmo direito nacional. Os Estados devem elaborar e aceitar, na matéria, soluções uniformes.

Devem ser feitas convenções internacionais, e mesmo na ausência de tais convenções, a jurisprudência deve, em cada país, levar em consideração, quando estabelece uma regra de conflito, a maneira como o problema foi

---

*beau mentir qui vient de loin, ou le mythe du législateur étranger*", in *Essais sur les lois, Répertoire du mandat du notariat defrénois*, Evreux.

<sup>386</sup> Friedmann, W., *The Changing Structure of International Law* (1964), Stevens & Sons, Londres.

<sup>387</sup> O Acto Constitutivo da UNESCO (art. 3º) preconiza o conhecimento e a compreensão mútua das nações pelo desenvolvimento, em escala universal, do estudo dos direitos estrangeiros e pela utilização do método comparativo.

resolvido pela lei ou jurisprudência nos outros países.

Mais do que procurar unificar as regras de conflito de leis, julgar-se-á mais fácil, ou preferível do ponto de vista prático, a procura de um acordo sobre as próprias regras de fundo chamadas a reger esta ou aquela categoria de relações do direito. A unificação internacional do direito, no que diz respeito às relações internacionais de direito, constitui sem dúvida uma das mais importantes tarefas da nossa época.

O direito comparado é necessário para que apareçam os pontos de convergência ou de divergência existentes entre os diferentes direitos, e para reconhecer os limites, geográficos ou outros, que convém assinalar à unificação.

Portanto, o direito comparado desempenha uma grande função na renovação da ciência do direito, e na elaboração de um novo direito internacional que corresponda às condições do “novo” mundo moderno.

Relacionamo-nos cada vez mais com homens, com juristas, que receberam uma formação diferente da nossa, não raciocinam seguindo os mesmos métodos, empregam conceitos distintos dos nossos, possuem uma visão do mundo e uma concepção do direito diferentes das nossas. São necessários, portanto, comparatistas para instruírem os juristas, antes que eles encontrem dificuldades para compreender os seus interlocutores e fazer-se compreender por eles.

O direito comparado deve, tal como a sociologia, descobrir em que medida o direito determina o comportamento dos homens, e a importância que estes lhe conferem enquanto factor de ordem social.

As regras e os procedimentos jurídicos que nós consideramos essenciais podem num outro meio desempenhar apenas uma função subsidiária, quase supérflua, uma vez que entram em jogo outros princípios reguladores das relações sociais. Assim, no direito japonês as regras de *giri*, no de Madagáscar os *fomba*, noutros a arbitragem desta ou daquela autoridade religiosa/comunitária, o simples temor da opinião pública ou o controle de um partido político todo-poderoso podem fazer do direito explicitado uma simples fachada, da qual a vida social está mais ou menos dissociada. É o caso dos países do Extremo Oriente em que os bons cidadãos regulam os seus litígios por

processos de conciliação, onde ir à justiça e recorrer ao direito, é considerado como uma desonra. Mesmo nos países do Ocidente, é evidente que o direito está longe de encerrar toda a realidade da vida social: nem todas as infracções penais são objecto de perseguições, nem todos os impostos são pagos, nem todas as decisões da justiça são executadas; existem práticas administrativas, comerciais, profissionais e elementos de ordem religiosa, política e social que influem no modo de agir dos indivíduos; aquele que considerasse tão só a teoria do direito, *strito sensu*, teria uma visão falsa da maneira como são reguladas as relações sociais e do que representa na realidade o direito.

Em relação às fontes formais de direito, podem, nos diferentes sistemas, serem atribuídas diferentes funções atribuídas à lei, ao costume, à jurisprudência, à doutrina e à equidade.

Determinado direito pode ter um carácter religioso ou sagrado, e nenhum legislador pode modificar as suas regras. Há direitos em que a lei apenas constitui o modelo, entendendo-se como natural a sua derrogação pelo costume. Em outros, ainda, os acórdãos da jurisprudência têm reconhecido uma autoridade que ultrapassa o círculo daqueles que tomaram parte no processo. O recurso a certas fórmulas gerais ou a certos princípios superiores de justiça pode também, em algumas ordens jurídicas, corrigir de modo mais ou menos extensivo a aplicação estrita das regras formais existentes.

Os diferentes direitos comportam conceitos à sombra dos quais exprimem as suas regras e categorias no interior das quais eles as ordenam. Existem, entre os direitos, diferenças, e o estudo de um dado direito implica uma tomada de consciência das diferenças de estrutura que podem existir entre esse direito e o nosso.

As regras de prova podem desempenhar num país uma função que noutro é desempenhada pelas regras de forma. A situação do cônjuge sobrevivente pode ser assegurada, num direito, por regras que resultam do regime matrimonial, e, noutro, por regras que resultam do direito sucessório. A protecção dos incapazes será assegurada por uma técnica de representação do incapaz, e noutros países pela técnica particular do *trust*.

Pelo que a ausência de correspondência entre as noções, e mesmo



entre as categorias jurídicas admitidas nos diversos países, constitui uma das maiores dificuldades com que se depara o jurista desejoso de estabelecer uma comparação entre os diversos direitos.

Em resumo, podemos considerar que o direito comparado tem uma função de primeiro plano a desempenhar na ciência do direito. Tende a esclarecer os juristas sobre a função e a significação do direito, utilizando, para este fim, a experiência de todas as nações. Visa também, num plano mais prático, facilitar a organização da sociedade internacional, fazendo ver as possibilidades de acordo e sugerindo fórmulas para a regulamentação das relações internacionais. Permite, em terceiro lugar, aos juristas de diversas nações, no que respeita aos seus direitos internos, considerar o seu aperfeiçoamento, libertando-os da rotina.

## 1.2. Diversidade dos direitos contemporâneos

Como vimos, cada Estado possui um direito que lhe é próprio e muitas vezes diversos direitos são aplicados concorrentemente no interior de um mesmo Estado. Certas comunidades não estatais têm igualmente o seu direito: direito canónico, direito hindu, direito judaico. Existe também um direito internacional que visa regular, num plano mundial ou regional, as relações entre Estados e as do comércio internacional.

Cada direito constitui um sistema, empregando um certo vocabulário, correspondente a certos conceitos. Agrupa as regras em certas categorias, comporta o uso de certas técnicas para formular regras e certos métodos para as interpretar e está ligado a uma dada concepção da ordem social, que determina o modo de aplicação e a própria função do direito.

Embora existam no mundo contemporâneo muitos direitos, estes deixam-se classificar num número limitado de famílias, iremos expor as características gerais de algumas famílias às quais uns e outros se interligam.

A diversidade dos direitos é apreciável, se considerarmos o teor e o conteúdo das suas regras; porém, ela é bem menor quando se consideram os elementos, mais fundamentais e mais estáveis, com a ajuda dos quais se podem descobrir as regras, interpretá-las e determinar o seu valor.

As regras podem ser infinitamente variadas; as técnicas que servem para as enunciar, a maneira de as classificar, os modos de raciocínio usados para as interpretar, resumem-se, pelo contrário, a certos tipos, que são em número limitado. É possível, por isto, agrupar os diferentes direitos em "famílias", da mesma maneira que nas outras ciências.

O agrupamento dos direitos em famílias é o meio próprio para facilitar, reduzindo a um número restrito de tipos, a apresentação e a compreensão dos diferentes direitos do mundo contemporâneo<sup>388</sup>. Porém, não há concordância sobre o modo de efectuar este agrupamento, e sobre quais famílias de direitos se devem por conseguinte reconhecer.

Embora haja autores que defendem outro tipo de agrupamento, iremos apresentar aquele que é referido pelas obras<sup>389</sup> que consultámos.

Há três grupos de direitos que, no mundo contemporâneo, ocupam uma situação proeminente: a família romano-germânica, a família da *common law* e a família dos direitos socialistas. Estes grupos de direitos, porém, qualquer que seja o seu valor e qualquer que possa ter sido a sua expansão, estão longe de dar conta de toda a realidade do mundo jurídico contemporâneo.

A família de direito romano-germânica agrupa os países nos quais a ciência do direito se formou sobre a base do direito romano. As regras de direito são concebidas nestes países como sendo regras de conduta, estreitamente ligadas a preocupações de justiça e de moral. Os diversos países pertencentes a esta família dotaram-se de "códigos".

Outra característica dos direitos da família romano-germânica reside no facto destes direitos terem sido elaborados, antes de tudo, por razões históricas, visando regular as relações entre os cidadãos. Os princípios do "direito civil" continuam a ser o centro por excelência da ciência do direito.

---

<sup>388</sup> No âmbito geral em lei comparada, ver Zweiger, K. & Kötz, H. (1998), *Introduction to Comparative Law* (translated from the German by Tony Weir), Clarendon Pr., Oxford.; David, René & Brierley, John (1985) *Major Legal Systems in the World Today*, 3<sup>rd</sup> ed., Stevens & Sons, Londres; Schlesinger, Rudolf e al. (1998), *Comparative Law: Text, Materials and Cases*, 6<sup>th</sup> ed., Foundation Press, New York; Cruz, Peter de (1999), *Comparative Law in a Changing world*, 2<sup>nd</sup> ed., Cavandish Publishing, London; Menski, Werner (2000), *Comparative law in a global context: The legal systems of Asia and Africa*, Cambridge UP; Glendon M. Ann e al. (1994), *Comparative Legal Traditions: Text, Materials and Cases*, 2<sup>nd</sup> ed. St. Paul Minn, WestGroup; *Revue de Droit international et de Droit comparé* n°79 (2002), Book Review.

<sup>389</sup> Por exemplo, Zweigert e Kötz (1998) identificam o Românico, Nórdico, Germânico, e famílias da Common Law, assim como discutem separadamente a lei da República Popular da China, lei Japonesa, lei Islâmica, e lei Hindu.

A família de direito romano-germânica tem o seu berço na Europa. A denominação romano-germânica foi escolhida para homenagear estes esforços comuns, desenvolvidos ao mesmo tempo nas universidades dos países latinos e dos países germânicos.

Devido à colonização, a família de direito romano-germânica conquistou vastos territórios, onde actualmente se aplicam direitos pertencentes ou aparentados com esta família. Um fenómeno de recepção voluntária produziu o mesmo resultado em outros países que não estiveram submetidos ao domínio dos povos do continente europeu, mas onde a necessidade de se modernizarem ou o desejo de se ocidentalizarem levaram à penetração das ideias europeias.

A família da *common law* comporta o direito da Inglaterra e os direitos que se modelaram sobre o direito inglês. As características tradicionais da *common law* são muito diferentes das da família de direito romano-germânica. A *common law* foi formada pelos juízes, que tinham de resolver litígios particulares, e hoje ainda é portadora, de forma inequívoca, da marca desta origem. A regra de direito da *common law* visa dar solução a um processo, e não formular uma regra geral de conduta para o futuro. As regras respeitantes à administração da justiça, ao processo, à prova, e as relativas à execução das decisões de justiça têm aos olhos dos *common lawyers* um interesse semelhante, e mesmo superior, às regras respeitantes à substância do direito, sendo sua preocupação imediata a de restabelecer a ordem perturbada, e não a de lançar as bases da sociedade.

Tal como os direitos romano-germânicos, a *common law* conheceu uma expansão considerável no mundo inteiro por efeito das mesmas causas: colonização ou recepção. Ainda aqui convém distinguir a *common law* na Europa (Inglaterra, Irlanda) e fora da Europa (em certos países muçulmanos ou na Índia, tivesse sido apenas parcialmente recebida). Entre os países da *common law* acontece ainda, como nos Estados Unidos ou no Canadá, que se formou uma civilização muito diferente, em múltiplos aspectos, da civilização inglesa; o direito destes países pode, por esse facto, reivindicar uma larga autonomia no seio da família da *common law*.

De referir ainda que os países de direito romano-germânico e os países de *common law* tiveram entre eles, no decorrer dos séculos, numerosos contactos. A *common law* conserva uma estrutura, muito diferente da dos direitos romano-germânicos, mas o papel desempenhado pela lei foi aí aumentado e os métodos usados nos dois sistemas tendem a aproximar-se. A regra de direito tende, cada vez mais, a ser concebida nos países de *common law* como o é nos países da família romano-germânica. Quanto à substância, soluções muito próximas, inspiradas por uma mesma ideia de justiça, são muitas vezes dadas às questões pelo direito nas duas famílias de direito.

Há em certos países, direitos que não se sabe bem a qual das duas famílias pertencem, na medida em que tiram alguns dos seus elementos à família romano-germânica, e outros à família da *common law*. Entre estes direitos mistos podemos citar os direitos da Escócia, de Israel, da África do Sul, da província do Quebec e das Filipinas. Apesar das suas diferenças e características específicas a família de direito romano-germânica e a família da *common law* são englobadas sob o mesmo epíteto de “direitos burgueses”, pelos juristas do campo socialista, que professam a sua adesão ao dogma do marxismo-leninismo.

A família dos direitos socialistas tem o seu berço na União das Repúblicas Socialistas Soviéticas, onde estas concepções prevaleceram e um direito original se desenvolveu depois da revolução de 1917.

Os países do campo socialista são países que outrora tinham direitos pertencentes à família romano-germânica. No direito soviético, convém distinguir, como constituindo grupos distintos, os direitos socialistas ou populares da Europa e os das repúblicas populares da Ásia. Estes direitos pertencem à família socialista, mas nos primeiros nota-se uma maior persistência de traços pertencentes aos direitos da família romano-germânica, e nos segundos podem conciliar-se as novas concepções, com os princípios da civilização oriental que governavam a sociedade antes da era do socialismo.

As três famílias que acabamos de enumerar, as quais comportam, como vimos, numerosas variantes, são indiscutivelmente as três principais famílias de direito existentes no mundo contemporâneo. Não existe, por assim

dizer, neste mundo, nenhum direito que não tenha tirado, a uma ou outra destas famílias, alguns de seus elementos e, eventualmente, todos os outros sistemas constituem simples sobrevivências destinadas a desaparecer num futuro mais ou menos próximo, com o progresso da civilização.

Porém, este ponto de vista exprime uma simples hipótese e não corresponde à realidade que nós podemos observar no mundo contemporâneo. Todos os Estados, é verdade, fizeram uma concessão às ideias do Ocidente, porque isso lhes pareceu necessário para manter sua independência e realizar determinados progressos. Os homens do mundo contemporâneo não repudiaram, entretanto, os pontos de vista que ainda numa época recente, eram geralmente aceites na sua sociedade. Todos reconhecem, sem dúvida, a superioridade técnica do Ocidente. As opiniões estão, entretanto, divididas quanto à superioridade, em bloco, da civilização ocidental. O mundo muçulmano, a Índia, o Extremo Oriente, a África estão longe de lhe terem dado uma adesão sem reservas, continuando, em grande parte, fiéis a concepções nas quais o direito é compreendido de modo diferente, ou não é chamado a desempenhar a mesma função que no Ocidente.

Nenhum quadro realista pode ser estabelecido no que diz respeito aos direitos do mundo contemporâneo, sem se ter em conta esse facto.

Os princípios aos quais as pessoas se reportam, nas sociedades não-ocidentais, são de duas ordens: algumas vezes é atribuído ao direito um valor eminente, mas este é concebido de um modo diferente do ocidental; outras vezes, pelo contrário, a própria noção de direito é rejeitada, e é fora do direito que se procuram regular as relações sociais. O primeiro modo de ver predomina no direito muçulmano, no direito hindu e no direito judaico. O segundo é o do Extremo Oriente e também o da África e de Madagáscar.

O ponto de vista que é admitido no Islão, assim como nas comunidades hindus e judaicas, é fácil de ser compreendido por um jurista do Ocidente. Sabe-se a dificuldade que sempre suscitou e continua a suscitar a definição do direito. Uma das profundas razões que estão na origem do desacordo é a oposição, sempre tenaz, que existe entre adeptos e adversários da noção de "direito natural".

Para alguns, o direito não é outra coisa senão o conjunto de regras efectivamente observadas, e cuja aplicação é feita pelos tribunais. É assim que o direito é concebido nos nossos dias nas universidades onde se ensina, nos diversos países, o direito nacional: direito francês, direito português, direito inglês, direito búlgaro ou argelino. Esta maneira de conceber o direito não é, porém, a única. Outros vêem no direito um modelo ideal de conduta e recusam-se a confundi-lo com as regras às quais os particulares, as administrações ou os tribunais podem conformar o seu comportamento ou as suas decisões.

As universidades da Europa, antes do século XIX, negligenciaram de modo quase total os costumes ou direitos nacionais para, assim, ensinarem um direito ideal, elaborado sobre uma base do direito romano, o único que a seus olhos merecia o nome de direito. Paralelamente, nos países muçulmanos, a atenção concentrou-se num sistema ideal, o do direito muçulmano, ligado à religião do Islão (esta comporta, por um lado, uma teologia que fixa os dogmas e determina aquilo em que o muçulmano deve querer; comporta, por outro lado, uma parte, o *char'* que prescreve aos crentes o que devem ou não fazer. O *char'* ou *châr'ia*, isto é, "o caminho a seguir", constitui o que se chama o direito muçulmano); os costumes locais são considerados fenómenos de puro facto; leis e ordenanças dos príncipes são considerados como medidas de administração, expedientes de alcance local e transitório, que não atingem plenamente a dignidade do direito. A mesma observação deve igualmente fazer-se para o direito judaico; e, da mesma forma, num contexto diverso distingue-se nitidamente, na Índia, o *dharma*, ciência do justo, da *artha* que fornecem as receitas do poder e da riqueza.

O direito pode estar ligado a uma religião, ou pode corresponder a um certo modo de conceber a ordem social.

Em ambos os casos, ele não é necessariamente seguido pelos indivíduos nem aplicado pelos tribunais, mas exerce, sobre uns e outros, uma influência considerável; pode, particularmente, acontecer que, entre os homens, um grande número de "justos" regulem a sua existência, ou se esforcem por regulá-la, em conformidade com o que eles consideram como

sendo verdadeiramente o direito. Aquele que estuda as sociedades ocidentais pode concentrar a sua atenção, numa óptica positivista, sobre as regras editadas pelo legislador ou aplicadas pelos tribunais ou, numa óptica sociológica, reservar o nome de direito para as regras que são efectivamente seguidas na prática. A mesma atitude não pode ser mantida no caso de outras sociedades, onde as regras de direito, entendido à maneira ocidental, conservaram um carácter inorgânico, fragmentário, instável e onde o sentimento geral vê algures, que não nas leis, nos costumes ou na jurisprudência, o verdadeiro direito. Por esta razão, alguns autores <sup>390</sup> incluem o direito muçulmano e o direito hindu entre os grandes sistemas contemporâneos de direito. O direito judaico não foi considerado como tal pois, apesar do seu interesse, o seu domínio de influência é incomparavelmente mais restrito.

Muito diferente se apresenta a situação no Extremo Oriente, especialmente na China. Aqui já não existe o problema de tomar em consideração um certo direito ideal, distinto das regras editadas pelo legislador ou seguidas na prática. É o próprio valor do direito que, aqui, está posto em causa.

No Ocidente, no Islão, na Índia, considera-se o direito como um pilar necessário, a própria base da ordem social. Os homens devem viver de acordo com o direito; eles devem, quando necessário, lutar pelo triunfo do direito; a própria administração deve também observar as regras do direito; os tribunais devem assegurar o seu respeito. O direito, espelho da justiça, é superior à própria equidade. Fora dele, só pode existir arbitrariedade ou anarquia, o reino da força ou o caos. O direito é objecto de veneração; os tribunais, templos da justiça, são povoados por juízes respeitados.

Os países do Extremo Oriente, pelo contrário, rejeitam esta concepção. Longe de representar a condição da ordem e de ser o símbolo da justiça, o direito é, aos olhos dos chineses, o instrumento do arbítrio e um factor de desordem. O bom cidadão não se deve preocupar com o direito; deve viver de uma maneira que exclua toda a reivindicação dos seus direitos e todo o recurso

---

<sup>390</sup> Schacht, J. (1966), *An Introduction to Islamic Law*, Clarendon Press, Oxford; Biardeau., M. (1972), *Clefs pour la pensée hindoue*, Seghers, Paris; Dumont, L. (1966), *Homo hierarchicus, Essai pour le système des castes*, Gallimard, Paris.



à justiça dos tribunais. A preocupação primordial dos homens não deve ser o respeito ao direito; a conduta de cada um deve ser dominada continuamente, fora de qualquer consideração jurídica, pela procura da harmonia e da paz.

A conciliação tem mais valor do que a justiça; a mediação deve servir para dissolver os conflitos, mais do que o direito para os resolver. Podem perfeitamente existir leis, com um valor de intimidação ou para servir de modelos; elas não são feitas para serem aplicadas como no Ocidente, e desprezam-se aqueles que, deixando de lado a conveniência e as boas maneiras, pretendem regular sua conduta segundo o direito, ou dedicam a sua vida ao estudo ou à aplicação do direito.

Todo o Extremo Oriente conserva, tradicionalmente, este modo de ver, resumido na fórmula de que o direito é bom para os bárbaros. O regime comunista chinês e a ocidentalização do Japão não mudaram fundamentalmente esta concepção, enraizada no espírito dos homens. O regime comunista, na China, repudiou os códigos inspirados no Ocidente que haviam sido elaborados depois da queda do regime imperial; depois de breve período de hesitação, afastou-se igualmente da via soviética e enveredou por uma via própria, que concede um lugar muito restrito ao direito, para construir o comunismo. No Japão foram publicados códigos segundo o modelo europeu, mas a população, de um modo geral, faz pouco caso deles; abstêm-se de recorrer aos tribunais e estes esforçam-se para levar os pleiteantes à conciliação e desenvolvem técnicas originais para aplicar, ou dispensar-se de aplicar, o direito.

As observações que acabam de ser feitas para o Extremo Oriente são igualmente válidas para os países da África negra e para Madagáscar.

Também aí, num meio que coloca em primeiro plano a coesão da comunidade e que pouca importância dá ao individualismo, o essencial é a manutenção ou a restauração da harmonia, bem mais que o respeito pelo direito.

Também o direito ocidental, que aí foi estabelecido, não é senão uma fachada; as populações, na sua imensa maioria, continuam a viver sem se preocuparem com esse corpo artificial de regras, de acordo com os seus



modos tradicionais de vida, que ignoram o que se entende, nos países do Ocidente, quando se alude ao direito.

Após esta apresentação sumária das diversas famílias do direito contemporâneo, iremos analisar, de uma forma mais desenvolvida, a família romano-germânica e a família da *common law*, de modo a melhor compreendermos o impacto da legislação internacional e europeia no objecto desta tese, bem como os casos jurisprudenciais relativos ao desporto proferidos pelos tribunais de *common law* (e.g. Inglaterra, Austrália).

## 2. A família Romano-Germânica

---

A família romano-germânica liga-se ao direito da antiga Roma, mas uma evolução mais que milenar afastou, de modo considerável, não só as regras substantivas e de processo, mas a própria concepção que se tem do direito e da regra do direito, da que era admitida no tempo de Augusto ou Justiniano<sup>391</sup>.

A família de direito romano-germânica está actualmente dispersa pelo mundo inteiro. Ultrapassando largamente as fronteiras do antigo Império Romano, ela conquistou, particularmente, toda a América Latina, uma grande parte da África, os países do Oriente Próximo, o Japão e a Indonésia. Esta expansão deveu-se em parte à colonização, em parte às facilidades que, para uma recepção, foram dadas pela técnica jurídica da *codificação*, geralmente adoptada pelos direitos românicos no século XIX.

Encontramos no seio da família romano-germânica certos agrupamentos secundários: direitos latinos, germânicos ou escandinavos, direitos da América Latina, etc. Abordaremos esta questão no quadro de cada um dos títulos que consagraremos ao estudo da família romano-germânica.

---

<sup>391</sup> O direito inglês está, em diferentes aspectos, mais próximo que os direitos românicos (romano-germânicos) do direito romano, do qual, de modo plenamente autónomo, reproduziu a evolução nas suas grandes linhas: importância primordial das formas de acção, carácter casuístico da regra de direito, desconfiança em face das fórmulas gerais e da sistematização. Cf. Buckland, W. W., McNair, A. D. (1952), *Roman Law and Common Law*, 2nd ed., Cambridge UP; Thomas, J. A. C., "Roman law", in Derrett, J. D. M. (1968), *An Introduction to Legal Systems*, Sweet & Maxwell, London.

## 2.1. Formação histórica do sistema

O sistema de direito romano-germânico surgiu, sob o ponto de vista científico, no século XIII. Durante cinco séculos, o sistema vai ser dominado pela doutrina, sob a influência principal da qual a própria prática do direito evoluirá nos diferentes Estados. A doutrina preparará, com a Escola do Direito Natural, o período seguinte, no qual ainda nos encontramos – neste período, o sistema será dominado pela legislação.

### 2.1.1. Período do direito consuetudinário

Antes do século XIII, o direito europeu tem um carácter consuetudinário.

As compilações de Justiniano (Código, Digesto, Institutos, publicados de 529 a 534 e completados por uma série de Novelas) no Oriente e, em certa medida, na Itália, a *Lex Romana Wisigothorum* ou Breviário de Alarico (promulgado em 506) na França e na Península Ibérica representam em teoria o direito romano. A partir do século VI, foram redigidas leis bárbaras para a maior parte das tribos germânicas; este processo mantém-se até o século XII para as leis das diversas tribos nórdicas ou eslavas<sup>392</sup>.

A criação da família de direito romano-germânica está ligada ao renascimento que se produz nos séculos XII e XIII no Ocidente europeu. A sociedade, com o renascer das cidades e do comércio, toma de novo consciência de que só o direito pode assegurar a ordem e a segurança necessárias ao progresso. A própria Igreja distingue mais nitidamente a sociedade religiosa dos fiéis da sociedade laica, o foro externo do foro interno, e elabora, nesta época, um direito privado canónico<sup>393</sup>.

A sociedade civil deve ser fundada sobre o direito: o direito deve permitir a realização, na sociedade civil, da ordem e do progresso. Estas ideias tornam-se as ideias mestras na Europa Ocidental nos séculos XII e XIII; elas imperarão aí, de modo incontestado, até os nossos dias.

---

<sup>392</sup> As leis bárbaras, redigidas na sua maior parte em latim, foram publicadas na colecção dos Monumenta Germaniae Histórica.

<sup>393</sup> Le Brás, G. (1959), "Naissance et croissance du droit privé de l'Église", in Mélanges Petot, Paris.

A eclosão do sistema romano-germânico, que se produz nos séculos XII e XIII, de modo nenhum é devida à afirmação de um poder político ou à centralização operada por uma autoridade soberana.

O sistema romano-germânico diferencia-se por isto do direito inglês, onde o desenvolvimento da *common law* está ligado ao progresso do poder real e à existência de tribunais reais fortemente centralizados. O sistema de direito romano-germânico foi fundado sobre uma comunidade de cultura. Ele surgiu e continuou a existir, independentemente de qualquer intenção política.

#### 2.1.1.1. Direito comum das universidades

O direito, nas universidades, é considerado como um modelo de organização social. O direito, ligado à filosofia, à teologia e à religião, indica aos juízes como, segundo a justiça, o devem estatuir; estabelece as regras às quais os homens justos devem obedecer no seu comportamento social. O direito é, tal como a moral, um *Sollen* (o que é necessário fazer), não um *Sein* (o que se faz na prática).

Na Idade Média, a Itália e a França, de onde parte o modelo dos novos estudos, não tinham direito nacional. A situação era a mesma na Espanha e em Portugal, onde os reis eram apenas os chefes de uma coligação sempre precária contra os muçulmanos. Nenhuma universidade europeia vai tomar como base do seu ensino o direito local consuetudinário; este, aos olhos da Universidade, não exprime a justiça, não é verdadeiramente direito ("*Non est proprie jus, sed fex*").

A base de todo o ensino do direito será, portanto, em todas as universidades da Europa, o direito romano, com o direito canónico a seu lado. Somente num período tardio o ensino do direito nacional fará a sua aparição nas universidades. Na maior parte dos países o direito nacional só vem a ser ensinado nas universidades no século XVIII: em 1707, em Wittenberg, primeira universidade do Império que ensina o *Deutsches Rechí*, em 1741 na Espanha, em 1758 em Oxford e em 1800 em Cambridge, na Inglaterra, em 1772 em Portugal. Até o século XX e o período das codificações nacionais, o ensino do direito romano continuará, em todas as universidades, a ser o ensino básico,

ocupando o ensino do direito nacional, em relação a ele, um lugar inteiramente secundário.

O ensino do direito romano, ministrado nas universidades, sofreu uma evolução. Uma primeira escola, a dos *glosadores*, procurou reencontrar e explicar o sentido originário das leis romanas. A obra dos *glosadores* é coroada, em meados do século XIII, pela Grande Glosa de Acúrio. Com a escola dos *pós-glosadores*, nos séculos XIV e XV, ensina-se, sob o nome de *usus modernus Pandectarum*, um direito romano profundamente transformado, especialmente sob a influência das concepções do direito canónico; segundo o método escolástico, apresentam-se, sobre as diferentes questões, as opiniões de Bartolo, de Balde, de Azo e outros, procurando-se encontrar assim a solução justa do problema, tomando em consideração a *communis opinio doctorum*.

Os desenvolvimentos anteriores ajudam a compreender o que é o *jus commune* do sistema romano-germânico. É um monumento, edificado por uma ciência europeia, que visa, ao fornecer aos juristas modelos, um vocabulário e métodos, orientá-los na procura de soluções de justiça. A obra das universidades apenas se compreende em referência a um conceito de direito natural. Nas suas escolas de direito, procura-se descobrir, com o auxílio dos textos romanos, as regras mais justas, as regras conformes a uma ordem bem concebida numa sociedade cuja existência é exigida pela própria natureza das coisas.

É muito importante assinalar estas características, no momento em que se volta a falar de Europa e de direito europeu<sup>394</sup>.

O sistema romano-germânico uniu os povos da Europa, respeitando a sua diversidade.

O *jus commune* da Europa continental é, por isto, algo muito diferente da *common law*, que representa um direito uniforme aplicado pelos tribunais reais na Inglaterra.

A escola do direito natural, que acaba por dominar a cena nos séculos XVII e XVIII, afasta-se em diferentes pontos de vista, das dos *pós-glosadores*.

Abandonando o método escolástico, eleva a um alto grau a

---

<sup>394</sup> Nouvelles perspectives d'un jus commune européen (Colóquio no Instituto Universitário Europeu de Florença, Maio 1977).

sistematização do direito, que ela concebe de modo axiomático, eminentemente lógico, à imitação das ciências. Afastando-se da ideia de uma ordem natural das coisas exigida por Deus, ela pretende construir uma ordem social sobre a consideração do homem; exalta os direitos naturais do indivíduo, derivados da própria personalidade de cada pessoa. A ideia do direito subjectivo vai, desde então, dominar o pensamento jurídico<sup>395</sup>.

A escola do direito natural não vê mais no direito um dado natural, mas uma obra da razão. Os juristas, inspirando-se num ideal de universalismo, procurarão proclamar as regras de justiça de um direito universal, imutável, comum a todos os tempos e a todos os povos<sup>396</sup>. Estas concepções reforçarão a tendência para uma amálgama dos costumes locais e regionais; a exaltação da razão, a nova função reconhecida à lei pelas doutrinas voluntaristas, preparará a via da codificação.

Em matéria de direito privado, a escola do direito natural, quanto à substância, não é revolucionária.

Em matéria de direito público, já é diferente, aqui, o direito romano jamais forneceu um exemplo<sup>397</sup>.

A escola do direito natural vem completar a obra secular das universidades, propondo modelos, deduzidos da razão, no tocante às Constituições, à prática administrativa e ao direito criminal. A escola do direito natural exige que a Europa elabore o que lhe faltou até então, porque a Universidade, orientada para o estudo das leis romanas, não se ocupou disso: um direito público consagrando os direitos naturais do homem e garantindo as liberdades da pessoa humana.

#### 2.1.1.2. Direitos nacionais e regionais

O renascimento dos estudos de direito romano é o principal fenómeno que marca o nascimento da família de direito romano-germânica. A divisão do

---

<sup>395</sup> Para uma crítica destas concepções, cf. Villey, M. (1969), *Seize essais de philosophie du droit*, Dalloz, Paris.

<sup>396</sup> Os novos estatutos, dados pelo Marquês de Pombal à Universidade de Coimbra em 1772, prescrevem que o ensino seja dado, no futuro, não mais sobre a base do direito romano, mas sobre uma base de direito comparado, considerando os princípios de direito reconhecidos pelas nações civilizadas.

<sup>397</sup> Schulz, F. (1936), *Principles of Roman Law*, The Clarendon Press, Oxford.

direito público e do direito privado, classificação dos direitos em reais e pessoais, noções de usufruto, de servidão, de dolo, de prescrição, de mandato, de contrato de trabalho, tornam-se as divisões e noções sobre as quais os juristas raciocinam, visto que são formados pela escola do direito romano.

O direito romano tornou-se, muito naturalmente, o "direito comum" da Itália, da Espanha e de Portugal. As *Siete Partidas* contribuíram decisivamente, na Península Ibérica, para o reconhecimento da sua autoridade, em detrimento dos costumes locais que podiam ser derogados.

O perigo a que se esteve exposto, nestes países, foi o da "esclerose do direito" como efeito da estreita ligação às doutrinas dos *pós-glosadores*. Produziu-se uma reacção, sob a influência da escola de direito natural, contra os processos mecânicos que, na época anterior, impunham que se seguisse a *communis opinio doctorum*.

Em Portugal, em 1769, uma lei atribuída ao Marquês de Pombal, a "lei da boa razão", libertou os juízes da obrigação estrita de seguirem as opiniões de Acúrsio e de Bártolo e a *communis opinio doctorum* segundo as regras que tinham sido prescritas pelas Ordenanças Filipinas<sup>398</sup>. Desde então, estas opiniões apenas deverão ser seguidas se forem conformes a uma sã razão (*recta ratio*), isto é, "às verdades essenciais, intrínsecas, inalteráveis, onde o direito divino e os direitos humanos colheram as regras morais e cívicas da cristandade"; os juízes são remetidos, além disso, para outras regras que "através do consentimento unânime, o direito das gentes estabeleceu para dirigir e governar todas as nações civilizadas".

Em termos de legislação, as ordenanças que se publicaram na Europa, durante a Idade Média, desempenharam um papel muito importante na organização da administração dos diversos países e no domínio daquilo a que chamamos direito público. Desempenharam também uma função importante em direito penal, matéria intimamente ligada à polícia; a única lei imperial de alguma importância que se publicou na Alemanha a *Carolina* (1532), referiu-se ao direito criminal. Em matéria de direito privado, pelo contrário, o papel da legislação foi muito menor.

---

<sup>398</sup> Preâmbulo do livro III, título 64, in fine. As Ordenanças Filipinas datam de 1603 e foram confirmadas em 1643.

Com a escola do direito natural, no século XVIII, os países do continente europeu vão orientar-se para uma nova fórmula de codificação, muito diferente da fórmula das compilações anteriores. A nova fórmula de codificação conduz-nos ao período moderno da história dos direitos da família romano-germânica: aquela em que a descoberta e o desenvolvimento do direito vão ser entregues, principalmente, ao legislador.

### 2.1.2. Período do direito legislativo

Deve-se, sobretudo à escola do direito natural a elaboração de um direito público. Com a escola do direito natural as matérias de direito público entraram, a partir do século XVIII, nas preocupações dos juristas no que concerne ao direito criminal, menor no que se refere ao direito administrativo, e tardio no que diz respeito ao direito constitucional – eles conseguiram, a partir do século XVIII, construir no direito público uma obra que corresponde àquela, tradicional, do direito privado.

O segundo êxito da escola do direito natural foi a codificação. A codificação constitui a realização natural da concepção mantida e de toda a obra empreendida desde há séculos. A escola do direito natural manifesta a vontade de transformar em direito positivo o direito que se ensina nas universidades.

A codificação é a técnica que vai permitir a realização da ambição da escola do direito natural, expondo de modo metódico, longe do caos das compilações de Justiniano, o direito que convém à sociedade moderna e que deve, por consequência, ser aplicado pelos tribunais.

A finalidade da codificação tinha sido enunciar os princípios de um *jus commune* rejuvenescido, adaptado às condições e necessidades dos homens do século XIX. Os códigos deviam constituir, ao suceder ao *usus modernus*, o *usus modernissimus Pandectarum*. O declínio do espírito universitário e o nacionalismo do século XIX fizeram deles, pelo menos por algum tempo, algo de diferente. Os códigos foram tratados como se, em vez de serem uma nova exposição do direito comum, fossem a simples generalização, uma nova edição, de um "costume particular", elevado a nível nacional.

Ao invés de se ver neles a nova expressão do direito comum renovado, tal como haviam, concebido os seus promotores, viu-se o instrumento de uma "nacionalização do direito", depois da qual a própria ideia de direito comum quase desapareceu na Europa. O drama europeu não foi a codificação, foi a rejeição da codificação francesa na Alemanha<sup>399</sup>. A codificação e todo o movimento legislativo posterior originaram uma atitude de positivismo legislativo, ao mesmo tempo que de nacionalismo jurídico, no qual pôde parecer que desapareceu a ideia de que existia uma comunidade jurídica entre as nações europeias (e, cada vez mais, extra-europeias) e que existia uma família de direito romano-germânica. Os próprios códigos, pelo contrário, foram a maior parte das vezes estabelecidos sobre uma base de direito comparado, ou onde se procurou modelos para os diversos códigos nos diversos países<sup>400</sup>; esta dupla prática atesta o parentesco de todos os direitos que fazem parte da família romano-germânica, e por outro lado, condena a doutrina que julga poder concentrar-se sobre o seu direito nacional, renunciando assim à função, que sempre foi sua, de fazer progredir a ciência jurídica e aperfeiçoar o direito.

O envelhecimento dos códigos atenuou, se é que não eliminou, a atitude de positivismo legislativo dominante no século XIX. Reconhecemos cada vez mais abertamente a função essencial que pertence à doutrina e à jurisprudência na formação e na evolução do direito, e nenhum jurista pensa mais que apenas os textos legislativos sejam importantes para conhecer o direito. A multiplicação das convenções internacionais, o desenvolvimento do direito comparado obrigam, ou incitam, os juízes a preocuparem-se, cada vez mais frequentemente, com a maneira como é concebido ou interpretado o direito nos países estrangeiros. O renascimento da ideia do direito natural, que na nossa época se observa, é próprio para fazer reviver a ideia do direito comum, vivificando o sentimento de que o direito não deve ser concebido como se identificando com a lei e tendo, por esse facto, um carácter nacional.

---

<sup>399</sup> Os destinos do direito continental teriam sido diferentes se o código francês, recebido na Bélgica, nos Países Baixos, em Luxemburgo, nas províncias do Reno e Baden, na Polónia e na Itália, tivesse sido acolhido em toda a Alemanha.

<sup>400</sup> Assim aconteceu particularmente no Japão, na Roménia, na Turquia. Em relação à Grécia, ver Zepos, P. J. (1961), "The Historical and Comparative Back-ground of the Greek Civil Code", in *Inter-American Law Review*, vol. III.



A função do direito e dos juristas é fazer actuar e concretizar a concepção da justiça predominante na sociedade. Todavia, parece-nos evidente que, para elaborar o direito novo, requerido pela nova concepção de justiça distributiva, é particularmente indicado observar o que se faz no estrangeiro e recorrer ao direito comparado.

O direito romano-germânico é um direito vivo. Essa mesma vida implica a sua transformação contínua; alguns movimentos que visam a transformação do sistema têm a sua origem num país ou grupo de países antes de serem seguidos por todos ou de serem, pelo contrário, rejeitados pelo conjunto da família romano-germânica.

No entanto, existem diferenças entre a França, a Itália, a Espanha e Portugal, no que se refere a seus direitos constitucionais e administrativos, aos regimes matrimoniais ou ao processo civil.

Cada um dos direitos do continente europeu tem a sua originalidade. Não se deve subestimar o alcance das diferenças entre estes diversos direitos. Contudo, existe grande semelhança entre estes direitos, quando se considera o conjunto dos seus elementos e pode-se seguramente falar numa família romano-germânica, embora reconhecendo que existem subgrupos (latinos, germânicos, escandinavos) no seio desta família.

### 2.1.3. Expansão além da Europa

A colonização europeia de vastos territórios de além-mar originou a expansão da família de direito romano-germânica fora da Europa. A fórmula da codificação, adoptada nos séculos XIX e XX, favoreceu, por outro lado, esta expansão em numerosos países.

As colónias espanholas, portuguesas, francesas e holandesas da América, estabelecidas em países praticamente desabitados ou cuja civilização estava votada ao desaparecimento, aceitaram de modo natural as concepções jurídicas características da família romano-germânica.

À medida que a América se foi desenvolvendo, o direito prático foi-se aproximando do erudito: de início, direito doutrinal ensinado nas universidades

da América<sup>401</sup> e da metrópole, depois, direito incorporado nos códigos redigidos à imagem e semelhança dos códigos europeus.

No entanto, certos territórios da América, que outrora estiveram sob o domínio espanhol ou francês, pertencem hoje a conjuntos políticos em que a *common law* é preponderante, ou estão submetidos à soberania ou à influência dominante de um país da *common law*<sup>402</sup>. As antigas possessões espanholas, actualmente Estados dos EUA (Florida, Califórnia, Novo-México, Arizona, Texas, etc.), conservaram certas instituições do direito colonial anterior, mas seguem, actualmente, o regime de direito da *common law*. O mesmo sucede na zona do Canal do Panamá e na antiga Guiana Inglesa. O Estado de Louisiana, a província de Quebec, Santa Luzia e Porto Rico, pelo contrário, puderam manter vitoriosamente, até aqui, a sua tradição, e submeteram-se a um direito misto, colhendo certos elementos da *common law*, mas conservando, em certa medida, a sua ligação à família romano-germânica.

Devido à colonização, assistiu-se igualmente, na África negra e em Madagáscar, a uma certa expansão da família de direito romano-germânica. Os Estados originários do antigo Império Colonial Francês, o Zaire, Ruanda, Burundi, Somália e as antigas possessões espanholas e portuguesas vieram deste modo a pertencer à família de direito romano-germânica. A Ilhas Maurícias e as Seicheles ligam-se igualmente, não obstante pertenceram à *Commonwealth*, ao mesmo grupo, por razões históricas. A Etiópia, fora de toda a colonização europeia, elaborou códigos (código penal, código civil, código comercial), em 1957 e em 1960, de inspiração francesa. O processo, civil e penal, é, ao contrário, regulado neste país por códigos de modelo inglês. Somente a sua evolução no futuro poderá dar-nos a conhecer se o direito etíope e os direitos da África negra deverão ser considerados como constituindo um ou vários grupos autónomos no seio da família romano-germânica.

Sob a influência inglesa têm sido operadas algumas modificações que levam a considerar os direitos da África do Sul e da Rodésia, assim como actualmente os do Botswana, do Lesoto e do Ngwane, como direitos mistos.

<sup>401</sup> A universidade de São Marcos de Lima é criada logo em 1551; a universidade do México, em 1553.

<sup>402</sup> Cuba, por outro lado, passou a pertencer à família dos direitos socialistas.

A África do Norte mantém elos estreitos com a família romano-germânica, tendo recebido, os diferentes países que a constituem, leis francesas ou italianas, devido à colonização ou sob a influência política ou cultural da França. O direito muçulmano, porém, continuou a desempenhar nestes países, sobretudo em certos domínios, uma função importante.

Israel constitui um caso à parte; o mandato britânico sobre a Palestina substituiu, em larga escala, neste país, a influência do direito franco-otomano, precedentemente em vigor, pela da *common law*<sup>403</sup>. O mesmo se verificou no Iraque e na Jordânia, mas o desaparecimento do mandato britânico foi seguido, nestes países, por um regresso às concepções do direito romano-germânico.

Elos estreitos com a família romano-germânica subsistem no Japão, na Formosa, na Tailândia, na Coreia do Sul, enquanto que uma situação muito confusa predomina actualmente no Camboja e no Laos.

Podemos ainda considerar que nas Filipinas, no Sri Lanka e na Indonésia, as concepções romano-germânicas combinam-se com o direito muçulmano e o direito consuetudinário (*direito adat*), de modo que parece apropriado considerar estes sistemas de direito como constituindo, também, um direito misto.

## 2.2. Estrutura dos direitos

Os direitos da família romano-germânica diferem consideravelmente uns dos outros quanto à substância. Particularmente o seu direito público difere bastante, em relação a certas opções políticas ou ao seu maior ou menor grau de centralização; o seu direito privado pode, de igual modo, em alguns dos seus ramos, reflectir concepções muito variadas ou ser marcado por um grau de desenvolvimento diferente.

### 2.2.1. Divisões e conceitos

Em todos os países da família romano-germânica a ciência jurídica agrupa as regras do direito nas mesmas grandes categorias. Por toda a parte

---

<sup>403</sup> Shalev, G., e Herman, S., (1975). "A Source study of Israel's Contract Codification", 35, Louisiana L. Rev.

se encontra a mesma grande divisão básica de direito público e de direito privado<sup>404</sup>.

O desenvolvimento do direito público tornou-se mais premente no século XX, quando o Estado-Polícia do passado deu lugar a um Estado-Providência, desejoso de criar uma sociedade nova e devendo fazer face a tarefas cada vez mais numerosas<sup>405</sup>.

A França é, efectivamente, um dos países, na família romano-germânica, em que o direito administrativo atingiu o mais alto grau de desenvolvimento. A obra realizada pelo Conselho de Estado francês é, por isto, justamente admirada. Foi tomada para modelo por numerosos Estados, e os próprios juristas ingleses lhe rendem homenagem<sup>406</sup>.

No direito público como no direito privado encontram-se, em todos os países da família romano-germânica, os mesmos ramos fundamentais: direito constitucional, direito administrativo, direito internacional público, direito criminal, direito processual, direito civil e direito comercial, direito do trabalho, etc. A mesma correspondência nas categorias recebidas encontra-se, a um nível inferior, nas instituições e nos conceitos, manifestando-se em particular no facto de, regra geral, nenhuma dificuldade maior se sentir na tradução do francês para o alemão, espanhol, italiano, holandês, grego ou português das palavras do vocabulário jurídico.

Esta semelhança dos direitos oferece, àquele que conhece um deles, grande facilidade para a compreensão dos outros direitos.

A explicação desta semelhança deve-se ao facto da ciência do direito, em toda a Europa continental, ter sido fundada durante séculos sobre os mesmos ensinamentos, com base no direito romano e no direito canónico.

O direito das obrigações constitui uma categoria fundamental em todos os direitos da família romano-germânica, e os juristas desta família têm dificuldade em conceder que uma tal categoria seja desconhecida noutros direitos, nomeadamente naqueles que pertencem à família da *common law*; o

---

<sup>404</sup> Sobre esta distinção, e sobre a maneira como ela está concebida nos países da família romano-germânica, cf. Szladits, Ch. (1974), *International Encyclopedia of Comparative Law*, vol. 2. Martinus Nijhoff Publishers.

<sup>405</sup> Cortiñas Peláez, L. (1969), *Perspectivas del derecho publico en la segunda mitad del siglo XX*, Homenaje a Enrique Sayazuès-Laso (Uruguai), 5 vol, Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid.

<sup>406</sup> Hamson, C. J. (1954), *Executive Discretion and Judicial Control*, Stevens & Sons.

seu espanto transforma-se em estupefacção quando verificam que o próprio conceito de obrigação, que para eles é elementar, é desconhecido, e que a palavra obrigação é intraduzível em inglês jurídico.

O direito das obrigações tem, como factor de unidade da família romano-germânica, uma importância igual àquela que pode ter, para o mesmo fim, o *trust* nos países de *common law* ou o regime de propriedade nos países socialistas.

No que concerne ao desenvolvimento do direito público, a influência de Montesquieu e Rousseau teve, em todo o continente europeu, uma importância considerável. Em matéria de direito criminal, Beccaria lançou as bases do direito penal moderno; as teorias tendentes à individualização da pena, ou dando lugar à ideia da reeducação do delinquente, conquistaram igualmente o mundo ocidental<sup>407</sup>.

No que diz respeito ao direito administrativo, é interessante notar que o primeiro tratado escrito na Alemanha foi um tratado de direito administrativo francês; foi unicamente após ter escrito este primeiro tratado que o seu autor, *Otto Mayer* se considerou apto a escrever sobre o seu modelo, um tratado de direito administrativo alemão<sup>408</sup>.

Apesar da renovação total que o direito público e o direito criminal sofreram nos últimos 100 anos, e a despeito do facto de se tratar de matérias onde falta de todo a tradição do direito romano, as semelhanças entre os direitos europeus ou extra-europeus, pertencentes à família romano-germânica, não são menores aqui, do que nas matérias tradicionais. Existe, em ambos os casos, uma família de direitos romano-germânicos.

A semelhança de estrutura entre os direitos que fazem parte da família romano-germânica não é perfeita. A Espanha, por exemplo, não unificou completamente o seu direito civil; as regras do código civil espanhol de 1889, embora consideradas como instituindo um direito comum (*derecho común*), deixam subsistir, em diferentes regiões da Espanha, direitos particulares

---

<sup>407</sup> Sobre a evolução comparativa do direito penal, cf. a introdução de M. Ancel (1956) à colecção *Les codes pénaux européens*, tomo I, Editions Cujas, Paris.

<sup>408</sup> Mayer, Otto (1886), *Theorie des Französischen Verwaltungsrechts*, Straßburg. O *Deutsches Verwaltungsrecht* do mesmo autor foi publicado somente em 1895-1896, Duncker & Humblot, Berlim. [tradução francesa (1903-1906) sob o título *Le droit administratif allemand*, 4 vols.].

regionais (*derecho foral*). No domínio dos conceitos, a Alemanha pode admitir uma fórmula especial de perda de um direito, denominada *Verwirkung*, a Argentina uma nova forma de *sociedad de habilitación*, a Suíça uma noção de *charge foncière*, o México uma fórmula de concessão da exploração da terra conhecida pelo nome de *ejido*, a Suécia e os outros países nórdicos podem conhecer, com o *ombudsman*, uma instituição particular destinada a controlar a administração.

Hoje em dia, verificamos a transformação do direito comercial num "direito económico", dominado por considerações de ordem política e social, em que o direito público e o direito privado surgem estreitamente ligados.

### 2.2.2. Noção de regra de direito

Na família romano-germânica a doutrina goza de grande prestígio, a regra de direito deixou de ser entendida, fundamentalmente, como uma regra própria para assegurar a solução dum caso concreto. Através do esforço de sistematização da doutrina, ela elevou-se a um nível superior, concebendo-a como uma regra de conduta, dotada de uma certa generalidade, situando-a acima das aplicações que dela podem ter de fazer os tribunais ou os práticos num caso concreto.

Os direitos da família romano-germânica não são constituídos por sistemas elaborados por teóricos, em que as realidades da vida são sacrificadas na procura de uma construção perfeitamente lógica.

A regra de direito simplifica o conhecimento do direito, reduzindo a massa dos elementos que devem ser tomados em consideração. Confere um sentido a esses elementos, mostrando como concorrem para assegurar uma melhor justiça social e uma ordem económica ou moral mais segura. Permite à opinião pública, ao legislador, intervir mais eficazmente no sentido de corrigir certos comportamentos, ou mesmo orientar a sociedade em direcção a determinados fins.

Esta função atribuída ao direito conforma-se com a tradição, segundo a qual o direito tem de ser concebido como o modelo de organização social.

A concepção da regra de direito admitida na família romano-germânica é a base fundamental da codificação, tal como se concebe na Europa continental.

Um código, na concepção romano-germânica, não deve procurar a solução de todas as questões concretas que se apresentam na prática. A sua função é formular regras, suficientemente gerais, ordenadas em sistema, que se tornem acessíveis à descoberta e ao conhecimento.

A regra de direito romano-germânica situa-se a meio caminho entre a decisão do litígio, considerada como uma aplicação concreta da regra, e os princípios dotados de uma elevada generalidade, de que pode, ela própria, ser considerada como uma aplicação. A arte do jurista é saber encontrar a regra e formulá-la até este ponto de equilíbrio. Acrescentemos que este equilíbrio não é necessariamente o mesmo em todos os ramos de direito. Uma maior concretização pode ser desejável em matérias tais como o direito penal ou o direito fiscal, onde se deseja reduzir ao máximo o arbítrio da administração.

A generalidade reconhecida à regra de direito explica que a tarefa dos juristas seja essencialmente concebida nestes países como uma tarefa de interpretação de fórmulas legislativas, ao inverso dos países do *common law*, onde a técnica jurídica se caracteriza pelo processo das *distinções*. Nos países de *common law* deseja-se que as regras de direito sejam formuladas dum modo tão precioso quanto possível. Nos países da família romano-germânica considera-se, pelo contrário, como desejável, que a regra de direito deixe uma certa margem de liberdade ao juiz, sendo a sua função unicamente estabelecer quadros para o direito e fornecer ao juiz directivas.

A concepção que prevalece nos países do sistema romano-germânico vai implicar que existam, nestes países, muito menos regras de direito que nos países onde a regra de direito se situa a um nível de menor generalidade e onde ela entra numa regulamentação mais pormenorizada nas situações concretas.

O direito encontra-se, assim, nos países de família romano-germânica, não só nas regras de direito, tal como são formuladas pelo legislador, mas também na interpretação que os juízes fazem destas fórmulas.

Os direitos da família romano-germânica permanecem direitos fundados sobre princípios, como exige o sistema; não são direitos casuísticos e conservam por este facto, ao que parece, certas vantagens de simplicidade e clareza.

Não restam dúvidas que as regras de direito, tal como os legisladores e os juristas destes países as pensam com o fim de as formular, não se bastam a si mesmas; apelam para as regras secundárias que acabam por as precisar e completar.

As modificações podem mais facilmente incidir, em especial, sobre as "regras secundárias" do direito: as viragens da jurisprudência não atingem os fundamentos do sistema, não apresentam o mesmo perigo e não criam as mesmas incertezas que nos países que desconhecem a regra de direito do tipo admitido no seio da família romano-germânica.

### 2.3. Fontes do Direito

A lei, considerada *lato sensu*, é aparentemente, nos nossos dias, a fonte primordial, quase exclusiva, do direito nos países da família romano-germânica. Todos estes países surgem como sendo "países de direito escritos".

As outras fontes aparecem ocupando uma posição subordinada e de importância muito reduzida em confronto com a fonte, por excelência, do direito, constituída pela lei.

No entanto, confundir o direito e a lei, ou seja, ver na lei a fonte exclusiva do direito é contrário a toda a tradição romano-germânica. Mas a codificação jamais pretendeu afirmar que direito e lei devam ser confundidos, e que o simples estudo das leis possa dar-nos a conhecer o que é o direito.

Embora uma teoria positivista tenha triunfado, defendendo que a lei seria doravante a fonte exclusiva do direito nos diferentes países da família romano-germânica nos primórdios da codificação, assiste-se nos nossos dias a uma renovação da doutrina do direito natural<sup>409</sup>. Já ninguém acredita que a lei

---

<sup>409</sup> "La réforme des études de droit. Le droit naturel" (1961), in Archives de philosophie du droit, n° 6, Dalloz, Paris; Brimo, A. (1968), Les grands courants de la philosophie du droit et de l'État, 2<sup>e</sup> ed., Éditions A. Pedone, Paris.



seja a única fonte do direito e que uma operação puramente lógica de interpretação da lei possa, em todos os casos, conduzir à descoberta da solução de direito que se impõe<sup>410</sup>.

Então, o legislador pode e deve contribuir para nos revelar o que é o direito, mas o direito é, em si, algo diferente da lei. Ele não se confunde com o arbítrio do legislador; deve ser descoberto a partir do esforço conjunto de todos os juristas, de todos aqueles que colaboram na obra de administração da justiça. A importância das fontes legislativas e das fontes doutrinárias pode, na nossa época, comparada à do antigo direito, considerar-se invertida; o nosso direito não deixa de ser, por isso, um "direito de "juristas" (*Juristenrecht*), de acordo com a tradição.

Constatamos que há, nas duas famílias (romano-germânica e *common law*), uma análise diferente da regra de direito. Ela é concebida sob um aspecto legislativo e doutrinário nos países da família romano-germânica e é concebida sob um aspecto jurisdicional nos países de *common law*. Contudo, daí não se poderá inferir, necessariamente, uma diferença tocante à própria natureza do direito: este é concebido dentro de uma grande família "ocidental" denominada deste modo, pelos autores soviéticos, como "direito burguês", por oposição aos direitos da "família socialista".

Seguidamente iremos analisar como, nos diferentes países da família romano-germânica, o legislador e as autoridades administrativas por um lado, ao formularem as disposições gerais, os juizes e juristas por outro, ao interpretarem a lei ou ao recorrerem a outras fontes, fixam as soluções conformes ao direito.

### 2.3.1. A Lei

As disposições de direito escrito (códigos e constituições escritas), apresentam-se nos países da família romano-germânica como uma hierarquia, provenientes do poder legislativo ou da administração, que os juristas vão tratar de interpretar e aplicar para descobrir a solução justa que cada situação comporta.

---

<sup>410</sup> Bobbio, N., "Sur le positivisme juridique", in *Mélanges Paul Roubier*, (Centre Paul Roubier), La Marque collective. Librerías Técnicas, Paris.

Na nossa época, a hierarquia encontra-se ainda reforçada com o triunfo das ideias dirigistas e o alargamento em todos os domínios do papel do Estado.

Sem adquirir a mesma importância na prática, o princípio de um controle judiciário da constitucionalidade das leis foi admitido em numerosos países.

A autoridade encarregada de exercer este controle e suas modalidades varia segundo o país. No Japão e em diversos Estados da América Latina<sup>411</sup> qualquer juiz pode, tal como nos Estados Unidos, declarar que uma lei é contrária à Constituição e conseqüentemente recusar-lhe a aplicação, naturalmente sob controlo do Supremo Tribunal. Na Europa e nos países da África, pelo contrário, o poder de declarar uma lei inconstitucional é reservado a um tribunal especial de justiça constitucional, instituído para este fim.

Na Suécia, Dinamarca e Noruega a doutrina admite teoricamente que os tribunais possam recusar a aplicação de uma lei por julgá-la inconstitucional, mas a prática não oferece nenhum exemplo de uma lei declarada inconstitucional.

Também a possibilidade de declarar uma lei inconstitucional e em consequência recusar-lhe a aplicação continua a ser negada aos tribunais em diversos países<sup>412</sup>.

Uma condição comparável à das leis constitucionais pode estabelecer-se em relação às convenções internacionais. Certas constituições proclamam o princípio de que os tratados internacionais têm uma autoridade superior à da lei<sup>413</sup>.

Pode também acontecer que a interpretação de um determinado tratado seja da competência de uma jurisdição supranacional; os tribunais nacionais, neste caso, podem, em diversas circunstâncias, declarar-se incompetentes, quando se elevar uma dúvida substancial de um tratado. É o caso da interpretação dos Tratados de Paris e de Roma, que criaram, em 1951 e em 1957, diferentes comunidades europeias.

---

<sup>411</sup> Argentina, Bolívia, Brasil, Colômbia, México, Venezuela, etc. A inconstitucionalidade das leis não pode, entretanto, ser declarada a não ser pelo Supremo Tribunal, no Chile, em Cuba, no Haiti, no Panamá e no Uruguai. Somente o Equador e o Peru não admitem o controle da constitucionalidade das leis, assim como, possivelmente, a República Dominicana, cuja Constituição é omissa nesse aspecto.

<sup>412</sup> Holanda e França.

<sup>413</sup> É o caso da França, da Holanda e Alemanha.

Entre as leis ordinárias, algumas recebem o nome de *códigos*<sup>414</sup>. Contudo, a terminologia está mal fixada, e na época actual a palavra código é largamente utilizada para designar compilações que procuram reagrupar e expor sistematicamente a regulamentação relativa a uma matéria particular.

Além das leis propriamente ditas, o "direito escrito" dos países da família romano-germânica comporta na, nossa época, uma multidão de regras e disposições diversas emanadas de autoridades diferentes do parlamento.

Estabeleceu-se uma distinção clara, nos países da família romano-germânica, entre os actos regulamentares que formulam regras jurídicas e as simples circulares administrativas que indicam o modo como a administração interpreta as regras de direito e entende aplicá-las.

No entanto, para saber até que ponto a lei se impõe efectivamente à administração nos diferentes países, não basta proclamar a subordinação da administração ao princípio da legalidade. É necessário que existam organismos, processos, condições políticas que permitam impor à administração uma conduta conforme ao direito e reparar as ilegalidades cometidas pela administração. Do mesmo modo, nas relações de direito privado, não bastam a existência de boas regras e a afirmação de que elas devem ser seguidas; estes princípios apenas valem se existirem tribunais facilmente acessíveis, juízes íntegros, uma administração disposta a executar as decisões judiciais.

Em relação à interpretação das leis, podemos considerar que a edição da lei ou do regulamento é a função das autoridades. A aplicação da lei supõe um processo de interpretação, cuja importância é sublinhada, actualmente, pela doutrina.

Os métodos mais variados foram preconizados nos diferentes países da família romano-germânica por seus autores: desde uma interpretação estritamente exegética às teorias da Escola Livre de Direito (*Freies Recht*), passando pela *Interessenjurisprudenz*, de Jhering e Heck, na Alemanha, até a defesa de uma livre investigação científica, de Géný, na França.

---

<sup>414</sup> Vanderlinden, J. (1967), *Le concept de code en Europe occidentale du XIII<sup>e</sup> au XIX<sup>e</sup> siècle — Essai de définition*. Éditions de l'Institut de Sociologie de l'Université libre de Bruxelles.

Nos direitos da família romano-germânica os juízes não são obrigados a seguir os modos de ver dos seus predecessores; portanto, eles podem, ao apreciar diferentemente os factos modificar de maneira substancial as condições de aplicação do direito. O legislador, empregando fórmulas de que não fixou o alcance, pode considerar-se como tendo autorizado uma "livre investigação complementar *intra legem*"; esta livre investigação exige, da parte dos juízes, juízos de valor independentes que não podem deduzir-se do direito positivo.

Na família romano-germânica, podemos notar que há uma preferência pela interpretação gramatical e lógica da lei, e sublinha-se que o legislador é obedecido, quando esta obediência conduz a um resultado de justiça. Porém, a interpretação lógica dá lugar a uma escolha, pela opção que pode fazer-se entre argumentos de analogia ou *a contrario*, ou pela combinação que se estabelece entre princípios variados. A interpretação histórica, esclarecendo os textos actuais e tomando em consideração a intenção do legislador, pode servir-lhe de guia; e o mesmo resultado pode ser obtido, considerando a *ratio legis*, estabelecendo o princípio de que a lei está ligada a circunstâncias de toda a ordem e que o sentido dos textos da lei são susceptíveis de variar com o tempo.

Podemos resumir que os diversos países da família romano-germânica estão hoje unidos por uma mesma concepção da função primordial que se deve reconhecer à lei.

A lei forma o esqueleto da ordem jurídica, mas a este esqueleto vai ser dada vida, em larga medida, por outros factores. A lei não deve ser considerada unicamente no seu texto, independentemente dos processos, frequentemente muito extensivos, usados para a sua interpretação e nos quais se revela o poder criador da jurisprudência e da doutrina.

Os códigos representam, para os juristas, um ponto de partida, não um resultado, também por isto se distinguem com clareza das compilações (*consolidation*, códigos de tipo americano) que se encontram nos países de *common law*, do mesmo modo que se distinguem dos costumes redigidos ou dos códigos anteriores à Revolução Francesa.

### 2.3.2. O Costume

O conceito de costume, dentro de uma certa concepção sociológica do direito, constitui a infra-estrutura sobre a qual o direito é edificado e dirige, a maneira para qual é aplicado e desenvolvido pelo legislador, pelos juízes e pela doutrina. Mas com o desenvolvimento da codificação, o costume deixa de ser o elemento fundamental e primário do direito como desejava a escola sociológica.

Juristas franceses e alemães adoptam, em teoria, uma atitude diferente perante o costume. Os juristas franceses são tentados a ver nele uma fonte de direito de certo modo ultrapassada, não desempenhando mais que um papel insignificante depois de termos reconhecido, com a codificação, a preponderância incontestada da lei. Pelo contrário, na Alemanha, na Suíça e na Grécia a preocupação é apresentar a lei e o costume como duas fontes de direito colocadas no mesmo plano<sup>415</sup>.

No entanto, a lei tem, muitas vezes, a necessidade do suplemento introduzido pelo costume para ser compreendida, na medida em que as noções às quais recorre o legislador exigem ser esclarecidas do ponto de vista do costume.

O costume *praeter legem* tem visto o seu domínio muito restringido com o progresso da codificação e o primado reconhecido à lei nos regimes democráticos das sociedades políticas modernas. Os juristas da família romano-germânica, dos nossos dias, procuram a todo o custo apoiar o seu raciocínio nos textos legislativos.

O costume desempenhou, na evolução do sistema romano-germânico, um papel muito importante, mas parece que este papel necessitava de uma legitimação que se encontrou na Idade Média, em certos textos de Digesto<sup>416</sup>.

Mas actualmente o costume perdeu, salvo raras excepções, o seu carácter de fonte autónoma do direito.

---

<sup>415</sup> Zepos, P. J. (1962), "Quinze années d'application du Code civil hellénique", in *Revue internationale de droit comparé*, Revues Persée, Agen; Beguelin, M. (1968), *Das Gewohnheitsrecht in der Praxis des Bundesgerichts*, Herbert Lang, Bern.

<sup>416</sup> Especialmente um fragmento de Julian, D., 1-3-32; cf. Dawson, J. P. (1968), *The Oracles of the Law*, William S Hein & Co, New York, US.

Se a lei não se confunde com o direito, mas é concebida como um simples meio - o principal nos nossos dias - de chegar ao conhecimento do direito, nada impede que se reconheça, ao lado dos textos legislativos, a utilidade de outras fontes e, entre elas, a do costume.

### 2.3.3. A Jurisprudência

O lugar atribuído às decisões judiciais entre as fontes do direito opõe os direitos da família romano-germânica à *common law* e aos direitos socialistas.

O papel da jurisprudência nos países da família romano-germânica apenas pode precisar-se em ligação com o da lei. Verificando-se a propensão actual dos juristas, em todos estes países, nos nossos dias, para procurarem apoio num texto de lei, o papel criador da jurisprudência dissimula-se sempre ou quase sempre atrás da aparência de uma interpretação da lei.

A jurisprudência desempenha ainda um papel criador, na medida em que, em cada país se pode, no processo de interpretação, afastar a simples exegese.

Mas a contribuição trazida pela jurisprudência à evolução do direito, nos países da família romano-germânica, é diferente da do legislador. O legislador que, na nossa época, estabelece os quadros da ordem jurídica, recorre a uma técnica particular que consiste na formulação dos comandos, na elaboração das regras de direito. A jurisprudência é muito excepcionalmente autorizada a utilizar esta técnica.

A jurisprudência abstém-se de criar regras de direito, porque esta é, segundo os juízes, tarefa reservada ao legislador e às autoridades governamentais ou administrativas chamadas a completar a sua obra.

A jurisprudência move-se dentro de quadros estabelecidos para o direito pelo legislador, enquanto a actividade do legislador visa precisamente estabelecer estes quadros.

As "regras de direito" estabelecidas pela jurisprudência não têm, portanto, a mesma autoridade que as formuladas pelo legislador. São regras frágeis, susceptíveis de serem rejeitadas ou modificadas a todo o tempo, no momento do exame duma nova espécie.

A fórmula segundo a qual a jurisprudência não é uma fonte de direito parece ser inexacta, mas exprime uma verdade se a corrigirmos, afirmando que a jurisprudência não é uma fonte de *regras de direito*. *Non exèmplis, sed legibus, judicandum est*<sup>417</sup>.

A organização judiciária promove a concepção geral da função da jurisprudência assegurando a unidade da família de direito romano-germânica.

Mas a organização judiciária varia profundamente conforme se considerem os diferentes países da família romano-germânica. Pode-se contudo reconhecer, salvo algumas possíveis excepções, a existência de certos traços característicos nesta organização.

Em todos os países a organização judiciária é concebida como uma hierarquia. Os litígios são submetidos em primeira instância aos tribunais repartidos por todo o território do país considerado. Acima destes tribunais de primeira instância encontram-se, em menor número, os tribunais de segunda instância ou apelação. Um supremo tribunal coroa o edifício. Contudo, grandes diferenças existem na execução deste esquema.

Jurisdições especiais (jurisdições de excepção), tais como os tribunais de comércio, os de família, as jurisdições do trabalho ou da segurança social existem em certos países e não em outros<sup>418</sup>. As jurisdições de segunda instância podem igualmente ser variadas, em relação com o tribunal cometido em primeira instância, e as condições nas quais é possível um recurso são igualmente muito variáveis. O supremo tribunal desempenha em certos países o papel de uma jurisdição de recurso ou de super-recurso, enquanto em outros representa somente uma função de cassação, não podendo estatuir, quanto ao fundo, sobre os litígios.

Os juízes, nos países da família romano-germânica, são geralmente juristas que consagram todo o seu tempo à função de julgar. Quanto a isto não se manteve a tradição romana; com efeito, em Roma, nem os juízes nem o pretor eram habitualmente juristas<sup>419</sup>.

---

<sup>417</sup> Constituição do ano 529: Código 7-45-13.

<sup>418</sup> Os tribunais de comércio, que precedentemente existiam, foram suprimidos na Itália, nos Países Baixos, em Portugal e no Brasil.

<sup>419</sup> Esta circunstância explica a importância então reconhecida aos "prudentes", cf. Dawson, J. P. (1968), *The Oracles of the Law*, William S Hein & Co, New York, US.

De modo geral, nos países da família romano-germânica, a função judiciária dá lugar a uma carreira, que se abraça no início da sua vida profissional; é raro que os juízes sejam, como nos países de *common law*, escolhidos entre os advogados que alcançaram grande reputação<sup>420</sup>. Também a existência do ministério público aparece como uma característica, digna de ser mencionada, dos direitos da família romano-germânica.

Notar-se-á igualmente o elevado número de juízes profissionais nos países da família romano-germânica, em comparação com os países da *common law*.

Podemos ainda constatar a existência, com maior ou menor perfeição, das compilações de jurisprudência e também o carácter oficial que estas compilações podem ter em certos países<sup>421</sup>.

Um outro elemento (a motivação) a considerar é o estilo das decisões judiciárias<sup>422</sup>. A obrigação de motivar os julgamentos é recente. O estilo no qual são redigidas difere segundo os países<sup>423</sup>. Em certos países observa-se a técnica francesa dos "considerandos", decalcada, aparentemente, do estilo das conclusões dos advogados; a decisão judiciária, sintetizada numa só frase é considerada tanto mais perfeita quanto mais curta e elaborada num estilo concentrado for, que só juristas experimentados podem compreender e admirar. Esta prática é seguida, para além da França, na Bélgica, no Luxemburgo, na Holanda, na Espanha, em Portugal e nos países nórdicos, excepção feita à Suécia.

Pelo contrário, noutros países, a decisão judiciária apresenta-se, sob a forma de uma dissertação mais ou menos longa e submetida a um plano mais ou menos exigente<sup>424</sup>.

---

<sup>420</sup> No entanto, sucede de um modo diferente em certos países da América Latina, no que diz respeito aos juízes dos supremos tribunais.

<sup>421</sup> França, Alemanha, Espanha, Itália, Suíça, Turquia.

<sup>422</sup> Dawson, J. P. (1968), *The Oracles of the Law*, William S Hein & Co, New York, US; Sauvel, T. (1955), "Histoire du jugement motive", in *Revue du Droit public et de la Science politique*, Paris; Gorla, G. (1970), "Civilian judicial decisions" in *An Historical account of Italian style*, Tulane Law Review, New Orleans, US.

<sup>423</sup> Cf. especialmente sobre este assunto a obra de Gillis Wetter (1960), *The Style of Appellate Judicial Decisions*, e os estudos históricos, de G. Gorla, (1967-1968) "Lo stile delle sentenze: ricerca storico-comparativa e testi commentati", in *Quaderni dei Foro italiano*; "I grandi tribunali italiani in secoli XVI a XIX" in *Quaderni del Foro italiano* 629 (1969); David R., Jauffret Spinosi C. (2002), *Les grands systèmes de droit contemporain*, Dalloz, Précis,.

<sup>424</sup> Assim acontece na Alemanha, na Grécia, na Itália, na Suíça e na Suécia.



Um outro elemento a considerar é ainda a existência, ou a exclusão, de decisões que exprimem os pontos de vista dissidentes dos juízes que estão em minoria<sup>425</sup>. Na Europa, a sua existência pode estar ligada, como em Portugal, à estrutura de um processo totalmente escrito; ou pode admitir-se para aliviar a consciência dos juízes, naqueles casos em que os votos minoritários serão consignados ao processo verbal, mas não receberão qualquer publicidade (Alemanha, Espanha: *votos secretos*).

Diversos processos são utilizados para assegurar a certeza do direito, dando uma certa estabilidade à jurisprudência.

A organização judiciária está, em geral, encimada por um supremo tribunal cuja missão, se é, em teoria, velar pela estrita aplicação da lei, é muitas vezes, também, assegurar a unidade da jurisprudência.

Evitando-se a contradição das decisões de justiça, reforça-se indubitavelmente a autoridade da jurisprudência, mais do que se garante a "correcta aplicação" da lei.

Além disso, e contrariamente ao que em geral é admitido, pode excepcionalmente fazer-se com que, num dado país, se torne obrigatório para os juízes seguirem determinado precedente, ou linha de precedentes.

Paralelamente à jurisprudência dos tribunais deve aludir-se à prática administrativa. Entre uma e outra não existe senão uma diferença subtil, quando são consideradas as decisões proferidas por certos organismos administrativos que podem não ser, tecnicamente falando, "jurisdições".

Ao fazer alusão à prática administrativa, temos em vista, igualmente, outra coisa, a saber: as circulares e instruções que as diversas administrações dirigem aos seus agentes. Estas circulares ou instruções têm apenas um valor "doutrinário". Ainda que emanem de órgãos administrativos, elas não têm um carácter normativo, não sendo, por consequência, consideradas como fontes do direito pelos autores ligados ao dogma do positivismo legislativo. Pelo contrário, os autores da escola sociológica considerarão que se tratam de fontes do direito por excelência, porque é evidente que, na imensa maioria dos

---

<sup>425</sup> Nadelmann, K. (1959), "The Judicial Dissent. Publication v. Secrecy", in American Journal of Comparative Law, vol 8; Heyde, W. (1966), Das Minderheitsvotum des uberstimmten Richters, V. Ernst und W. Giesecking, Bielefeld, e discussões do 47º Juristentag (Nürnberg, 1968).

casos, os funcionários seguirão as instruções que receberam e somente através delas que, na maioria das vezes, conhecem a lei. O facto do interesse dos juristas estar, nos países da família romano-germânica, tradicionalmente concentrado sobre os problemas do direito privado, explica a pouca atenção dispensada a estas circulares ou instruções, cuja importância prática é, hoje, na época do Estado-Providência, primordial em muitos domínios.

#### 2.3.4. A Doutrina

A doutrina foi, durante muito tempo, a fonte fundamental do direito na família romano-germânica. De facto, foi nas universidades que os princípios do direito foram postos em evidência, essencialmente do século XIII ao XIX. Somente numa época recente, o primado da lei se substituiu ao da doutrina, com o triunfo das ideias democráticas e da codificação.

Hoje tende-se cada vez mais a reconhecer o carácter autónomo de um processo de interpretação que já não pretende descobrir exclusivamente o sentido gramatical ou lógico dos termos da lei ou a intenção do legislador.

A doutrina constitui ainda nos nossos dias, como o fora no passado, uma fonte muito importante e muito expressiva do direito<sup>426</sup>. Esta função manifesta-se no facto de lhe caber a criação do vocabulário e das noções de direito que o legislador utilizará e no estabelecimento dos métodos segundo os quais o direito será descoberto e as leis interpretadas, pelo que a doutrina age sobre o legislador, provocando a sua acção.

Na verdade, a doutrina assume uma importância primordial" porque é ela que cria, nos diversos países, os diferentes instrumentos de trabalho dos juristas.

Os modos de expressão das doutrinas alemã e francesa (na parte prática) estão aparentemente em via de se aproximarem, tomando os *Kommentare* (códigos anotados) uma feição mais doutrinal e mais crítica, relacionando os manuais ou tratados (*Lehrbiicher*) à jurisprudência e ao direito da prática na Alemanha. Pelo contrário, as obras redigidas na Itália e nos países de língua espanhola ou portuguesa continuam a ser embaraçosas para o jurista francês.

---

<sup>426</sup> Arnaud, A. J. (1975), *Les Juristes face à la société, du XIX<sup>e</sup> siècle à nos jours*, éd. PUF, Paris.

Nestes países, continuou-se mais fiel do que na França ou na Alemanha à tradição dos pandecistas. Não se considera que o ensino do direito tenha por objecto principal expor aos estudantes como será resolvido um problema na prática; o que importa é fazer-lhes assimilar conceitos, os elementos de base de que o direito é feito. As soluções pouco importam, porque são mutáveis; o essencial é o sistema. O direito, nesta concepção, deve ser considerado como uma ciência plenamente autónoma. O jurista geralmente não precisa de se preocupar com problemas económicos e sociais; estes são do domínio da política, à qual a ciência do direito deve permanecer, tanto quanto possível, estranha<sup>427</sup>.

### 2.3.5. Os Princípios Gerais

A colaboração dos juristas na obra de elaboração, e não só de aplicação, do direito manifesta-se ainda na utilização, por eles feita, nos direitos da família romano-germânica, de certos “princípios gerais” que lhes é possível descobrir nos próprios textos da lei, ou mesmo fora da lei.

Os limites da lei são claramente estabelecidos quando o legislador se exprime em termos voluntariamente gerais, quer conferindo aos juízes poderes de equidade, quer remetendo-os para os usos ou para o direito natural (c. civil austríaco, artigo 7º), quer subordinando a aplicação das disposições legais aos imperativos dos bons costumes ou da ordem pública. Nenhum sistema legislativo pode passar sem estes correctivos ou sem estas fugas, sem as quais haveria o risco de produzir-se, entre o direito e a justiça, um divórcio inadmissível. A máxima *summum jus summa injuria* nem corresponde ao ideal dos direitos romano-germânicos, nem é por eles aceite<sup>428</sup>. Os juristas da família romano-germânica não estão prontos a aceitar uma solução que, no plano social lhes pareça injusta. É característica da flexibilidade das concepções jurídicas na família romano-germânica que a equidade esteja integrada no

---

<sup>427</sup> Cappelletti, M., Merryman, J. H., Perillo, J. M. (1967), *Italian legal system, an Introduction*, Stanford University Press, Stanford; Para uma crítica desta tendência, cf. Cappelletti, M. (1969), Prefácio, in *Processo e ideologie*, *The American Journal of Comparative Law*, Vol. 17, Nº 4.

<sup>428</sup> Esser, J. (1963), *Wandlungen von Billigkeit und Billigkeitsrechtsprechung im modernen Privatrecht*, in *summum jus, summa iniuria*, Ringvorlesung, gehalten von Mitgliedern der Tübinger Juristenfakultät im Rahmen des Dies Academicus, Wintersemester, Tübingen.

direito e que jamais se tenha sentido a necessidade, nesta família, de corrigir, por regras ou jurisdições autónomas de equidade, o sistema de soluções jurídicas<sup>429</sup>.

Assinalemos ainda a grande liberdade que é conferida aos tribunais quando são chamados a avaliar se o respeito por certos direitos fundamentais do homem foi salvaguardado pelo legislador.

Quando os juristas apelam para princípios gerais, no caso em que isso foi previsto pela lei, é permitido pensar que eles agem em virtude duma espécie de delegação de poderes autorizada pelo legislador. Mas quando o legislador se absteve de lhes conferir este poder, os juristas consideraram, contudo, que eram dele detentores, *pela própria função* que eram chamados a exercer.

Em resumo, a teoria das fontes de direito surge-nos definitivamente, nos países da família romano-germânica, como sendo, ao mesmo tempo, destinada e apta a realizar a concepção tradicional que nestes países deseja ver estabelecido o império do direito: o direito não poderia ser estabelecido *a priori* e residir exclusivamente nas regras de direito; a sua investigação é uma tarefa que deve ser realizada em comum por todos os juristas, movendo-se cada um numa esfera determinada e utilizando técnicas próprias, mas estando todos inspirados por um ideal comum, o de conseguir, para cada caso, a solução mais conforme ao comum sentimento de justiça, fundado numa conciliação de interesses, de todas as ordens, dos particulares e da colectividade.

### 3. O Direito Inglês na *Common Law*

---

A família da *common law* compreende, além do direito inglês, que está na sua origem, e salvo certas excepções, os direitos de todos os países de língua inglesa. Além dos países de língua inglesa, a influência da *common law* foi considerável na maior parte dos países que politicamente estiveram ou estão associados à Inglaterra<sup>430</sup>. Todo o estudo da *common law* deve começar

---

<sup>429</sup> Newman, R. A. (1973), *Equity in the World's Legal Systems, A Comparative Study*, edited by R. Newman, Brussels.

<sup>430</sup> O *Commonwealth* comporta actualmente trinta e seis Estados-membros e cerca de trinta dependências.

por um estudo do direito inglês. A *common law* é um sistema profundamente marcado pela sua história, e esta história é de forma exclusiva, até o século XVIII, a do direito inglês. Esta circunstância é determinante, mesmo se for corrigida pelo reparo de que certos direitos - tal como o direito dos Estados Unidos - são actualmente profundamente diferentes do direito inglês, e de que outros - tal como o direito da Índia ou o do Sudão - se mantiveram, na matéria do "estatuto pessoal" fiéis a, uma tradição diferente da do direito inglês. Considerando a natureza do nosso trabalho apenas nos iremos debruçar, e duma forma superficial, sobre o direito inglês.

Tecnicamente falando, o direito inglês está limitado, no seu domínio de aplicação, à Inglaterra e ao País de Gales. Não é nem o direito do Reino Unido, nem mesmo o da Grã-Bretanha, visto que a Irlanda do Norte, por um lado, a Escócia, as Ilhas do Canal da Mancha e a Ilha de Man, por outro, não estão submetidas ao direito "inglês". Observar-se-á o contraste entre esta estrita concepção do direito inglês, considerado como um corpo de regras juridicamente obrigatórias, e a universalidade do mesmo direito, considerado como um modelo para uma grande parte da humanidade. Na verdade, o direito inglês ocupa um lugar proeminente na família da *common law*. Não foi somente na Inglaterra que historicamente se formou a *common law*; mas o direito inglês continua nos nossos dias, para numerosos países, a constituir um modelo, do qual se podem afastar em certos pontos e em certos domínios, mas que continuam, de modo geral, a levar em consideração e a respeitar.

### 3.1. História do direito Inglês

Podem reconhecer-se quatro períodos principais na história do direito inglês. O primeiro é o período anterior à conquista normanda de 1066. O segundo, que vai de 1066 ao advento da dinastia dos Tudors (1485), é o da formação da *common law*, no qual um sistema de direito novo, comum a todo o reino, se desenvolve e substitui os costumes locais. O terceiro período, que vai de 1485 a 1832, é marcado pelo desenvolvimento, ao lado da *common law*, de um sistema complementar e às vezes rival, que se manifesta nas "regras de equidade" (*equity*). O quarto período, que começa em 1832 e continua até os

nossos dias, é o período moderno, no qual a *common law* deve fazer face a um desenvolvimento sem precedentes da lei e adaptar-se a uma sociedade dirigida cada vez mais pelo parlamento.)

### 3.1.1. O período anglo-saxónico

Uma data fundamental na história da Inglaterra e da Europa é o ano de 1066, em que a Inglaterra é conquistada pelos normandos.

O período que precede esta data é chamado, na Inglaterra, o do direito anglo-saxónico<sup>431</sup>. O direito da época anglo-saxónica é mal conhecido<sup>432</sup>. As leis são redigidas logo após a conversão ao cristianismo, como na Europa continental; a sua originalidade está em que, ao contrário das outras leis bárbaras que são redigidas em latim, estas são redigidas em língua anglo-saxónica.

### 3.1.2. A formação da *common law* (1066-1485)

A conquista normanda constitui, na realidade, um acontecimento capital na história do direito inglês, porque traz para a Inglaterra um poder forte, centralizado, rico de uma experiência administrativa posta à prova no ducado da Normandia. Com a conquista pelos normandos, a época tribal desaparece e o feudalismo instala-se na Inglaterra.

O feudalismo na Inglaterra é muito diferente daquele que, na mesma época, pode ser observado na França, na Alemanha ou na Itália. Este carácter militar, organizado, do feudalismo inglês é um dos elementos que vai permitir, por oposição ao continente europeu, o desenvolvimento da *common law*.

A *comune ley* ou *common law* é, por oposição aos costumes locais, o direito comum a toda a Inglaterra. Este direito, em 1066, não existe. A assembleia dos homens livres, chamada *County Court* ou *Hundred Court*<sup>433</sup>, aplica o costume local, isto é, limita-se, de acordo com este costume, a decidir qual das partes deverá provar a verdade de suas declarações, submetendo-se a um meio de prova que não tem qualquer pretensão de ser racional.

<sup>431</sup> O uso da palavra anglo-saxónico, para designar o direito ou os ingleses e americanos de hoje, é justamente considerado como absurdo fora do continente europeu.

<sup>432</sup> Richardson, H. G. (1966), *Law and Legislation from Aethelbert to Magna Carta*, Edinburgh U. Press, Edinburgh.

<sup>433</sup> O *Hundred* é uma subdivisão do Condado.

A elaboração da *comune ley*, direito inglês e comum a toda a Inglaterra, será obra exclusiva dos Tribunais Reais de Justiça, vulgarmente designados pelo nome do lugar onde vão estabelecer-se a partir do século XIII, Tribunais de Westminster.

Estes Tribunais Reais de Justiça não adquirem, entretanto, competência universal. A sua intervenção vai limitar-se, essencialmente, a três categorias de causas em que ela se afigura natural: questões relacionadas com as finanças reais<sup>434</sup>, com a propriedade imobiliária e a posse de imóveis<sup>435</sup>, e graves questões criminais que se relacionem com a paz do Reino. Originalmente, três tribunais diferentes - *Tribunal de Apelação (Exchequer)* e *Tribunal de Pleitos Comuns (Common Pleas)*, *Tribunal do Banco do Rei (King Bench)* - conhecerão, respectivamente, de cada uma destas três importantes questões, mas logo esta divisão de competências cessará e cada um dos três Tribunais Reais de Westminster poderá conhecer de todas as causas que possam ser submetidas às jurisdições reais.

Além das três categorias de casos que acabam de ser mencionados, todos os litígios continuam a ser resolvidos, fora das jurisdições reais, pelas *Hundred* ou *County Courts*, pelas jurisdições senhoriais e eclesiásticas - sendo também, ulteriormente, resolvidos pelas diversas jurisdições municipais ou comerciais às quais o privilégio de administrar a justiça será concedido para certos tipos de questões; estas jurisdições aplicarão ou os regulamentos municipais ou o direito internacional do comércio (*lex mercatoria* ou *ley merchant*).

Os Tribunais Reais só se tornarão "jurisdições de direito comum" no século XIX, no sentido francês deste termo.

Os Tribunais Reais modernizam o seu processo e submetem o julgamento dos litígios a um júri<sup>436</sup> enquanto que as outras jurisdições estavam condenadas a conservar um sistema arcaico de provas.

---

<sup>434</sup> A imunidade fiscal não teve a mesma extensão na Inglaterra e na França; o imposto real centralizado não desapareceu na Inglaterra nos séculos XI e XII, cf. Jouon des Longrais, F. (1958), *L'Est et l'Ouest, Institutions du Japon et de l'Occident comparées*, ed. Maisson.

<sup>435</sup> O proprietário é soberano nos seus domínios; mas quem é proprietário? Recorrer às jurisdições reais para decidir é coisa natural. A discussão da posse interessa à ordem pública e à paz do Reino.

<sup>436</sup> Sobre as condições em que o júri apareceu na Inglaterra e sobre a considerável influência que esta instituição teve e ainda tem, sobre o processo inglês, cf. Hamson, C. J. e Plucknett, T. F. (1952), *The English trial and comparative law*, W. Heifer & Sons, Ltd., Cambridge.



Até 1875 continuarão a ser, teoricamente, jurisdições de excepção. Submeter o seu caso às jurisdições reais não é, até esta data, um direito para os particulares. É um privilégio, para o qual é necessário solicitar a concessão, que a autoridade real apenas concede com perfeito conhecimento de causa. Aquele que quiser pedir justiça ao rei, dirige-se a um grande oficial da Coroa, o Chanceler, e pede-lhe a concessão de um *writ*, por força do qual as jurisdições reais poderão ser postas em funcionamento, mediante o pagamento de taxas à chancelaria. Além disso, pode ainda dirigir-se directamente aos juízes através de queixas ou petições (*querela, billa*). Alguns *writs* parecem ter sido a simples cristalização de uma prática judiciária estabelecida com fundamento nestas queixas<sup>437</sup>.

O processo seguido nos Tribunais Reais de Westminster varia segundo a maneira como a acção é conduzida. Em certo tipo de acção recorre-se a um júri, em outros não há júri, mas admite-se a prova por com purgação (*wager of law*): malogra-se a acção se o demandado apresenta um certo número de "testemunhas" que se limitam a atestar, sob a fé de um juramento, a sua credibilidade. Em certos tipos de acções o demandado pode ser julgado à revelia, mas em outros não. O mesmo sistema vale para as acções *on the case*, que são julgadas segundo o processo decorrente deste ou daquele *writ*, julgado o mais apropriado para o caso concreto; o processo mais frequentemente seguido é o *writ of trespass*, que é considerado como o mais moderno e o mais satisfatório<sup>438</sup>.

Todos os litígios submetidos aos Tribunais Reais ingleses surgem, na Inglaterra, como sendo, em certa medida, questões de direito público.

O aspecto "direito público" do direito inglês aparece na técnica particular do *writ*, que marca o começo da acção diante dos tribunais. O *writ* não é uma simples autorização de agir dada ao autor. Apresenta-se, tecnicamente, como uma ordem dada pelo rei aos seus agentes, para que estes ordenem ao demandado agir de acordo com o direito, satisfazendo assim a pretensão do demandante.

---

<sup>437</sup> Milsom, S. F. C. (1981), *Historical Foundations of the Common Law*, 2<sup>nd</sup> Rev edition, Lexis Law Publishing, Oxford UP.

<sup>438</sup> Maitland, F. W., Chaytor, A. H., Whittaker, W. J. (1948), *The forms of action at Common Law : a course of lectures*, 2<sup>nd</sup> ed. Cambridge UP.



Enquanto no continente os juristas concentravam a sua atenção principalmente na determinação dos direitos e obrigações de cada um (regra substantiva do direito), os juristas ingleses concentravam a sua atenção nas questões de processo.

*Remedies* precede *rights*: em primeiro lugar o processo. A *common law*, nas suas origens, é constituída por um certo número de processos (*forms of action*) no termo dos quais podia ser proferida uma sentença; qual seria, quanto à substância, esta decisão, era algo incerto. O problema primordial era fazer admitir pelos Tribunais Reais a sua competência e, uma vez admitida, levar até o fim um processo cheio de formalismo. A *common law* só aos poucos passou a conter normas substantivas, que definissem os direitos e as obrigações de cada um.

No entanto, as circunstâncias de formação da *common law* não têm um interesse meramente histórico. Pelo menos em quatro aspectos elas marcaram, de modo duradouro, o direito inglês, no qual, ainda nos dias de hoje, podemos notar a sua influência. Em primeiro lugar, levaram os juristas ingleses a concentrar o seu interesse sobre o processo. Em segundo lugar, elas fixaram numerosas categorias e serviram para elaborar numerosos conceitos do direito inglês. Em terceiro lugar, levaram à rejeição da distinção entre o direito público e privado. Finalmente, em quarto lugar, criaram obstáculos (a obrigação de se submeterem a quadros processuais rígidos) a uma recepção, na Inglaterra, das categorias e dos conceitos do direito romano.

A *common law* não se apresenta como um sistema que visa realizar a justiça; é mais um conglomerado de processos próprios para assegurar, em casos cada vez mais numerosos, a solução dos litígios. As crónicas judiciais, escritas em francês judiciário (*Law French*) e conhecidas pelo nome de *Year Books*<sup>439</sup>, que nos informam sobre o direito inglês de 1290 a 1536, têm o seu interesse centrado no processo e omitem muitas vezes a indicação da solução de fundo do litígio.

---

<sup>439</sup> Lambert, J. (1928), *Les Year Books de langue française*, Recueil Sirey, Paris. Os *Year Books* parecem ter desempenhado o papel de *apostilas policopiadas* para uso dos estudantes de direito. Alguns deles foram imprimidos a partir de 1482. Em 1679 foi feita uma edição geral pelo oficial de justiça Maynard: *Reports del Cases en Ley*. No nosso século foi empreendida, sob os auspícios da Seldom Society, uma edição crítica.

A *common law* conhece, como sanção da inexecução de contratos, apenas as perdas e danos, porque a antiga acção de *assumpsit*, decalcada da acção de *trespass*, apenas podia ter como resultado as perdas e danos. A noção inglesa de *contract* não compreende, por outro lado, para os juristas ingleses, senão os contratos que, até meados do século XIX, foram sancionados pela acção de *assumpsit*.

No domínio da responsabilidade delitual (*law of torts*) a influência do passado é ainda mais acentuada. O direito inglês não comporta uma fórmula geral, reportando a responsabilidade delitual à ideia de falta ou à da guarda de certos bens. Apenas conhece casos especiais, delitos civis específicos: *deceit*, *nuisance*, *trespass*, *conversion*, *libel and slander*, *rule in Rylands v. Fletcher*.

### 3.1.3. A rivalidade com a *equity* (1485-1832)

Elaborada na estrita dependência de processos formalistas, a *common law* estava exposta a um perigo duplo: o de não poder desenvolver-se com liberdade suficiente para dar satisfação às necessidades da época, e o de uma esclerose resultante da rotina dos homens de leis.

Estas dificuldades promovem o aparecimento de um sistema rival, a *equity*.

Os obstáculos existentes na administração da justiça pelos Tribunais de Westminster davam inevitavelmente origem a que, em numerosos casos, não fosse dada uma solução justa aos litígios. Nestes casos, aflorava naturalmente ao espírito da parte perdedora que lhe restava ainda uma possibilidade de obter justiça: era o recurso directo ao rei, fonte de toda a justiça e generosidade.

O Chanceler, no século XV, torna-se cada vez mais um juiz autónomo, statuindo em nome do rei e do Conselho, que a ele delegam a sua autoridade. As suas decisões, tomadas inicialmente em consideração pela "equidade do caso particular", tornam-se cada vez mais sistemáticas, fazendo a aplicação de doutrinas "equitativas", que constituem adjunções ou correctivos aos princípios "jurídicos" aplicados pelos Tribunais Reais.

Assim, no século XVI, o direito inglês quase se reuniu à família dos

direitos do continente europeu, pelo triunfo da jurisdição de equidade (*equity*) do Chanceler e pela decadência da *common law*<sup>440</sup>.

Mas a revolução que teria conduzido a Inglaterra para a família dos direitos romano-germânicos não se realizou; foi concluído um compromisso para que subsistissem, lado a lado, em equilíbrio de forças, os tribunais de *common law* e a jurisdição do Chanceler.

Este compromisso não resulta de uma lei, nem de uma decisão formal tomada pela autoridade real ou pelos juízes. Pelo contrário, ao terminar um conflito de extrema violência<sup>441</sup> entre os tribunais de *common law*, representados pelo juiz-presidente Coke (chefe da oposição liberal do parlamento), e a jurisdição do Chanceler, o rei Jaime I, em 1616, pronunciou-se em favor desta última. No que diz respeito à *equity*, estabeleceu-se um entendimento tácito na base do *status quo*. Entendeu-se, por outro lado, que o rei, futuramente, não utilizará mais a sua prerrogativa de justiça para criar novas jurisdições independentes dos tribunais de *common law*. A própria natureza da *equity*, finalmente, vai transformar-se<sup>442</sup>: o Chanceler, homem político ou jurista, já não é qualificado para estatuir em nome da lei moral e tende a proceder mais como jurista.

Por esta razão, o direito inglês possuiu e ainda possui uma estrutura dualista. Ao lado das regras da *common law* que são obra dos Tribunais Reais de Westminster, também designados por tribunais de *common law*, ele apresenta soluções de *equity*, que vieram completar e aperfeiçoar as regras da *common law*. A característica destas soluções de *equity* foi, até 1875, a circunstância de serem aplicadas exclusivamente por uma jurisdição especial: o Tribunal da Chancelaria. Contudo, as soluções de *equity* tornaram-se, com o

---

<sup>440</sup> Maitland, F. W. (1901), *English Law and the Renaissance* (Cambridge: at the University Press) - é o direito romano e o direito canónico que são visados e não o direito inglês quando, ainda no século XVII, se prescreve às jurisdições operantes na Índia a aplicação dos princípios "da justiça, da equidade e da consciência"; Derret, J. D. M. (1963), "Justice, Equity and Good Conscience", in Anderson, J. N. D., org. *Changing Law in Developing Countries*, George Allen & Unwin Ltd, London.

<sup>441</sup> As decisões do Tribunal do Chanceler não eram directamente executórias. A sua eficácia era assegurada pela prisão do contraventor ou pelo sequestro dos seus bens. Os *common lawyers* estatuíram que considerariam como tendo agido em estado de legítima defesa aquele que se opusesse a tais medidas, mesmo que ele tivesse morto um agente encarregado pelo Chanceler de as executar; Adenda Beauté, J. (1975), *Un grand juriste anglais: Sir Edward Coke (1552-1634), Ses idées politiques et constitutionnelles*, Presses Universitaires de France (PUF).

<sup>442</sup> Yale, D. E. C. (1965), *Lord Nottingham's Manual of Chancery Practice and Prolegomena of Chancery and Equity*, (Cambridge UP). A introdução de Yale descreve a transformação sofrida pela *equity* no século XVII.

decorrer dos séculos, tão estritas, tão "jurídicas" como as da *common law* e a sua relação com a equidade não permaneceu muito mais íntima do que no caso das regras da *common law*<sup>443</sup>.

O século XIII, época de formação da *common law*, e o século XVI, época em que se desenvolve a *equity*, são as duas grandes épocas em que se desenham os traços característicos da estrutura do direito inglês. Um acontecimento importante a assinalar é, na segunda metade do século XVIII, a absorção do direito comercial *pela common law*.

#### 3.1.4. O período moderno

Além do século XIII e do século XVI, os séculos XIX e XX representam também uma época de transformação fundamental na história do direito inglês<sup>444</sup>. O que marca a nova época é, com o triunfo das ideias democráticas e sob a influência de Bentham<sup>445</sup>, o desenvolvimento sem precedentes da legislação.

A organização judiciária, por outro lado, é profundamente modificada em 1873-1875 pelos *Judicature Acts*, que suprimem a distinção formal dos tribunais da *common law* e do Tribunal de *equity* da Chancelaria: todas as jurisdições inglesas passaram a ter competência para aplicar do mesmo modo as regras da *common law* e as de *equity*, contrariamente à situação anterior em que era necessário ir a um tribunal de *common law* para obter uma solução de *common law* e recorrer ao Tribunal da Chancelaria para obter uma solução de *equity*.

No que se refere ao direito substantivo, realizou-se uma notável obra clarificadora (ab-rogação de leis em desuso) e ordenadora (*consolidation*), libertando o direito inglês de soluções arcaicas e esforçando-se, em vários domínios, por apresentar sistematicamente as suas regras. Os instrumentos essenciais para o conhecimento do direito inglês são, desde então, no que diz

---

<sup>443</sup> Para afastar qualquer equívoco, evita-se na Inglaterra o emprego da palavra *equity* para designar o que nós chamamos de equidade; prefere-se falar de *justice*, de *fairness* ou de *good conscience*.

<sup>444</sup> Sobre a evolução do direito inglês no século XIX, cf. Dicey, A. V. (1906), *Leçons sur les rapports entre le droit et l'opinion publique en Angleterre au cours du XIX<sup>e</sup> siècle*, Paris.

<sup>445</sup> Holland, H. A. (1948), "Jeremy Bentham", in *Cambridge Law Journal*; El Shakankiri, M. (1970), *La Philosophie juridique de Jeremy Bentham*, (coll. Bibliothèque de philosophie du droit XI), Librairie générale de droit et de jurisprudence, Paris.

respeito à jurisprudência e legislação, a nova colecção dos *Law Reports* (criada em 1865), e no que se refere à exposição sistemática do direito inglês, a enciclopédia das *Law of England*, publicada sob a direcção de Lorde Halsbury.

O movimento de modernização iniciado no século XIX continua nos nossos dias, com novas características. Uma corrente socialista, visando o estabelecimento da sociedade sobre novas bases, substituiu a corrente liberal que foi dominante até 1914. Para resolver os problemas do *welfare-state*<sup>446</sup>, talvez os direitos românicos do continente europeu, familiarizados com a elaboração legislativa e doutrinal do direito, estejam mais preparados do que o direito inglês. Esboça-se, assim, um movimento de aproximação entre o direito inglês e o direito do continente europeu. Este movimento é estimulado pelas necessidades do comércio internacional e favorecido por uma mais nítida consciência das afinidades que existem entre os países europeus ligados a certos valores da civilização ocidental. A entrada do Reino Unido na Comunidade Económica Europeia (actual União Europeia - UE) dará um novo impulso a esta aproximação. Encontraremos esses novos traços, ou essas novas tendências do direito inglês, ao estudarmos as fontes e a estrutura da *common law*.

### 3.2. Estrutura do direito Inglês

A lei e a jurisprudência não desempenham a mesma função no direito romano-germânico e no direito inglês. Os juristas ingleses têm uma teoria das fontes do direito diferente da romano-germânica, razão pela qual o direito inglês não aceitou nem pode aceitar a fórmula romano-germânica da codificação.

No direito inglês, a nível das grandes divisões do direito, não encontraremos nem a distinção do direito público e do direito civil, do comercial, do administrativo ou do direito da segurança social; em lugar destas grandes classificações encontraremos outras como, e em primeiro lugar, a distinção da *common law* e da *equity*. A um nível menos elevado, o dos

---

<sup>446</sup> Street, H. (1975), *Justice in the welfare state* 2<sup>nd</sup> ed, Stevens & Sons, London; Lord Scarman (1974), *English Law, The new dimension*, Stevens & Sons, London.

conceitos ficaremos igualmente desorientados, não encontrando nem o conceito de poder paternal, nem o do reconhecimento dos filhos naturais, nem o do usufruto, nem o da pessoa moral, nem o de dolo ou de força maior, mas encontrando, pelo contrário, conceitos novos de *trust*, de *bailment*, de *estoppel*, de *consideration*, de *trespass*, que nada evocam nos nossos espíritos. O *contrat* do direito francês não é o equivalente do *contract* do direito inglês, tal como a *equity* inglesa não é a *équité* francesa; *administrative law* não quer dizer *droit administratif*, *civil law* não significa *droit civil* e *common law* não tem por sinónimo *droit commun* <sup>447</sup>.

No direito inglês, elaborado pela jurisprudência, a *legal rule* representa algo diferente da regra de direito, sistematizada pela doutrina ou enunciada pelo legislador, a que nós estamos habituados; situa-se a um nível de generalidade menor do que a nossa regra de direito com a consequência, como veremos, da distinção, para nós elementar, das regras imperativas e das supletivas não ser feita, e de uma codificação do tipo que nos é familiar ser quase inconcebível na Inglaterra.

### 3.2.1. Divisões e conceitos jurídicos

A complexidade do direito moderno obrigou os juristas a especializarem-se ainda mais, nos nossos dias: o mesmo jurista não se sente capaz de aconselhar um cliente, e de dirigir eventualmente um processo, em assuntos tão diversos como o direito da propriedade literária e o direito das falências, o direito criminal ou o da família, ou o direito fiscal.

A diferença de estrutura que se observa ao nível das grandes divisões do direito, com a divisão da *common law* e da *equity*, com a da *substantive law* e a da *adjective law*, também com a rejeição ou a ignorância das divisões de base do direito continental, encontra-se a um nível inferior, porém fundamental: o dos conceitos. Ainda neste capítulo, o jurista romano-germânico muitas vezes não encontra os conceitos familiares do seu direito: as noções de personalidade moral de pessoas colectivas, de órgão público, de dolo, de

---

<sup>447</sup> Os dicionários francês-inglês ou inglês-francês de termos de direito, apesar de todos os esforços dos seus autores, são inevitavelmente imperfeitos e muitas vezes perigosos. É necessário aconselhar a utilização, em seu lugar, de dicionários em língua inglesa.

contravenção não existem no direito inglês. Para se exprimirem em termos compreensíveis neste direito é necessário, pelo contrário, que utilizem conceitos como o de *domicile of origin*, de *indictable offence*, de *perpetuity*, de *charity* ou de *injunction*, que não têm correspondentes no direito romano-germânico.

O sistema dos direitos românicos é um sistema relativamente racional e lógico, porque foi ordenado, considerando as regras substantivas do direito, graças à obra das universidades e do legislador. O direito inglês, pelo contrário, foi ordenado, sem qualquer preocupação lógica, nos quadros que eram impostos pelo processo; só numa época recente - nos últimos cem anos -, tendo sido abolido o antigo sistema de processo, a ciência do direito pôde esforçar-se no sentido de racionalizar estes quadros, mas conservaram-se, de modo geral, as noções e classificações às quais se estava habituado devido a uma longa tradição.

Damos aqui alguns exemplos, mostrando a força da tradição. O mais típico é, talvez, a célebre definição de *equity*, à qual chega o mais ilustre expositor da matéria, F. W. Maitland. "A *equity*, escreve Maitland, é este corpo de regras que, se não fosse a reforma dos *Judicature Acts*, seriam aplicadas de maneira exclusiva pelas jurisdições especiais chamadas Tribunais de *equity*." O direito inglês das "coisas" divide-se em *personal property* e *real property*.

Os juristas ingleses *nunca* foram formados pelas universidades, e, ainda hoje, quando é obrigatória uma licenciatura para se tornar *advogado ou solicitador*, esta licenciatura pode ser outra que não em direito. Foram tradicionalmente formados pela prática, na qual não ouviram falar em direito romano, mas onde a sua atenção era constantemente chamada para as questões de processo e de prova, das quais dependiam o sucesso e própria admissibilidade de uma nação.

#### 3.2.1.1. *Common law* e *equity*

Apesar da "fusão da *common law* e da *equity*", operada no que se refere à organização judiciária em 1875, ainda hoje a distinção da *common law* e da *equity* continua a ser a distinção fundamental do direito inglês comparável



à família romano-germânica entre o direito público e privado, tanto que, tal como na França, onde os juristas se classificam naturalmente em privatistas e publicistas, os juristas ingleses se dividem também em *common lawyers* e *equity lawyers*.

A intervenção do Chanceler nunca consistiu em formular regras novas de direito, que os juízes deveriam aplicar no futuro. Bem pelo contrário, a Chancelaria, através de um dos seus axiomas proclamados, professa o seu respeito por este direito: "A equidade respeita o direito" (*equity follows the law*). Contudo, respeitar o direito não implica que se deva negligenciar a lei moral e é em nome desta última, que o Chanceler vai intervir. Com efeito, não se admitiria que o *summum jus* resultasse em *summa injuria*. No continente europeu, os próprios juízes podem remediar isso, proibindo o abuso do direito ou a fraude, ou fazendo intervir as noções de ordem pública ou de bons costumes, no quadro dos próprios princípios do direito. Na Inglaterra, os tribunais reais, tendo apenas uma competência limitada e estando obrigados a observar processos rígidos, não tiveram a mesma liberdade de manobra, sendo necessário recorrer a uma jurisdição especial, fundada sobre a prerrogativa real, para introduzir no restrito direito da *common law* as limitações ou complementos que a lei moral e a consciência reclamavam.

A *common law* pode apenas, no caso de inexecução de um contrato, outorgar perdas e danos à parte que se queixa dessa inexecução.

A *common law* elaborou, em matéria de contratos, uma teoria dos vícios do consentimento bastante grosseira, pouco desenvolvida. Tem, por exemplo, uma concepção de coacção (*duress*) que se limita a sancionar a coacção física, não reconhecendo a coacção moral.

O Tribunal do Chanceler aceita os princípios da *common law* (*equity follows the law*), mas intervém num certo número de casos - do que resultarão regras complementares, ditas de *equity* - de forma a aperfeiçoar, no interesse da moral, o sistema de direito aplicado pelos tribunais.

A própria terminologia empregada pelo Tribunal do Chanceler dá testemunho disso: não se intenta diante deste tribunal uma *acção*, apresentam-se, por meio de uma petição (*suit*), certos "assuntos" (*matters*), fazendo valer



interesses (*interests*) e não direitos (*rights*), e o Chanceler formula, no fim do processo, não um "julgamento", mas uma ordem (*decree*), na qual poderá eventualmente outorgar uma indemnização. O Chanceler intervém "em equidade", sem pretender modificar as próprias regras do direito administrado pelos tribunais.

A maneira como o Chanceler age é sempre a mesma. *Equity acts in personam*. As regras que determinam a competência do Tribunal do Chanceler são, por consequência, diferentes das que regem a competência dos tribunais da *common law*.

Desenvolveu-se assim um certo número de instituições (a principal é o *trust*) ou de conceitos (conceitos de *misrepresentation* e de *undue influence*, conceito de *specific performance*, doutrina de *subrogation*, etc.), que encontram a sua base de jurisdição de *equity* do Chanceler.

O Chanceler examina os casos que lhe são submetidos segundo um processo e um sistema de provas inteiramente diferentes dos da *common law*. O Chanceler, deliberando em nome da moral, pode igualmente, para descobrir a verdade, tomar iniciativas que não são permitidas aos juízes da *common law*.

Até 1875, a *equity* opôs-se, por cinco traços fundamentais, à *common law*. As regras da *equity*, desenvolvidas pelo tribunal de chancelaria, tinham uma origem histórica diferente das da *common law*, elaboradas pelos Tribunais de Westminster. A sua aplicação histórica era feita exclusivamente pelo tribunal de chancelaria. O processo de *equity* não comporta nunca um júri, diferindo do processo da *common law*. As soluções de *equity*, isto é, as soluções que se podiam pedir ao tribunal de *equity* eram diferentes daquelas que um tribunal de *common law* podia ordenar. Finalmente, na outorga de uma solução de *equity* há um carácter discricionário.

A partir de todas estas diferenças, parece evidente que a *equity* se tornara, a partir do século XVII, um corpo de verdadeiras regras jurídicas administradas pelo Tribunal da Chancelaria. No mesmo assunto, podia ser necessário intentar duas acções: uma, no Tribunal de *common law* e outra, no Tribunal da Chancelaria. Por exemplo, se uma parte quisesse obter a execução *in natura* de um contrato (solução de *equity*), e também perdas e danos pelo atraso de execução do contrato (solução de *common law*).

Este estado de coisas foi modificado considerando a "fusão da *common law* e da *equity*" operada pelos *Judicature Acts* de 1873-1875.

Os *Judicature Acts*, na realidade, não procuraram realizar a fusão da *common law* e da *equity*. Em caso de conflito, decidiu-se que seriam aplicadas as soluções de *equity*. A situação é análoga àquela que se criaria na França, se uma lei transferisse para os tribunais judiciais as competências actualmente reconhecidas aos tribunais administrativos.

Os *Judicature Acts* estabeleceram, em princípio, que, de futuro (após 1875), *common law* e *equity* seriam administradas concorrentemente pelas mesmas jurisdições.

Existiam dois processos muito diferentes em matéria de *common law* e de *equity*, sendo ambos conservados; no seio do novo supremo tribunal, criado pelos *Judicature Acts*, certos juizes, agrupados na Divisão do Banco da Rainha, estatuem segundo o processo oral e contraditório da *common law*; outros juizes, os da Divisão da Chancelaria, estatuem segundo um processo escrito e inquisitório, inspirado directamente no antigo processo de *equity*. Os juristas que advogam diante de uma ou de outra destas câmaras não são os mesmos: os advogados continuam a ser *common lawyers* ou *equity lawyers*; os dois ofícios não exigem nem as mesmas inclinações, nem as mesmas aptidões, nem o conhecimento dos mesmos ramos de direito.

A distinção da *common law* e da *equity* continua, assim, fundamental no direito inglês de hoje mas é necessário reconhecer que se transformou consideravelmente.

A *equity* tende a tornar-se num conjunto de matérias que se considera apropriada para se fazer julgar segundo um processo escrito, enquanto que a *common law* se torna o conjunto de matérias que são apreciadas segundo o processo oral de outrora. De um modo geral, nos nossos dias já não se pergunta qual é a sanção procurada, mas o qual ramo de direito em que ela se encontra, para decidir se está no domínio da *common law* ou no da *equity*. A *common law* abrange assim, ao lado do direito criminal, todo o direito dos contratos e da responsabilidade civil (*torts*); os *common lawyers* aplicam aí livremente teorias tais como a *misrepresentation*, a *undue influence*, a *estoppel*,

que foram por eles perfeitamente integradas na *common law* e mal se lembram de terem tido origem na *equity*. Esta abrange em compensação, o direito da *real property*, o dos *trusts*, o das sociedades comerciais, o das falências, as questões de interpretação dos testamentos e heranças. Mais do que falar do sistema da *common law* e das soluções de *equity* como é uso fazer-se para mostrar o carácter apenas complementar das regras da *equity* - seria legítimo falar hoje de dois ramos de direito inglês, dos quais cada um abrange um certo número de matérias e é caracterizado pelo emprego de um certo processo, ao mesmo tempo que é marcado por uma sensibilidade própria dos juristas.

As relações entre *common law* e *equity* foram inevitavelmente modificadas a partir do momento em que os mesmos juízes foram chamados a administrar, ao mesmo tempo, *common law* e *equity*.

A história da distinção da *common law* e da *equity* ilustra o movimento que se produziu para uma racionalização do direito inglês. As reformas, realizadas no século XIX, no que diz respeito ao processo e à organização judiciária, tornaram possível essa racionalização.

### 3.2.1.2. O *trust*<sup>448</sup>

A noção de *trust*, desconhecida dos direitos romano-germânicos, é uma noção fundamental do direito inglês e a criação mais importante da *equity*. O *trust* apoia-se, de uma forma geral, sobre o seguinte esquema: uma pessoa é o constituinte do *trust* (*settlor of the trust*), determina que certos bens serão administrados por um ou vários *trustees*, no interesse de uma ou várias pessoas, os *cestuis que trust*.

Mas segundo a *common law*, o *trustee* não é um simples administrador dos bens constitutivos em *trust*. É, bem pelo contrário, o proprietário dos bens constituídos em *trust*.

A limitação trazida ao seu direito de propriedade não é de ordem jurídica, mas de ordem simplesmente moral<sup>449</sup>. Ele deve administrar os bens como um pai de família, não segundo o direito (*at law*), mas segundo a

---

<sup>448</sup> David R., Blanc-Jouvan X. (1994), *Le droit anglais*, coll. QSJ ?, PUF; Wortley, B. A. (1962), "Le 'trust' et ses applications modernes en droit anglais", in *Rev. int. droit comparé*.

<sup>449</sup> Note-se, entretanto, que os bens constituídos em *trust* não podem ser apreendidos pelos credores pessoais do *trustee*.

consciência e deve entregar os lucros e transferir, para as pessoas designadas pelo constituinte do *trust*, como sendo os beneficiários.

Não esqueçamos que os compromissos contratuais, na época em que nasceu o *trust*, não eram sancionados de forma geral pela *common law*<sup>450</sup>.

O Chanceler, diante da carência da *common law*, foi solicitado para intervir, quando o *trustee* não agia segundo a confiança que nele havia sido depositada pelo constituinte do *trust* e quando, contrariamente à consciência, não explorava os bens no interesse dos *cestuis que trust*.

*Equity follows the law*: o *trustee* continua, na concepção inglesa, a ser um proprietário. Esta qualidade surge claramente se se considerar a extensão dos poderes que lhe pertencem nos bens constituídos em *trust*: estes poderes não são apenas de administração, são plenos poderes de disposição. O *trustee* pode vender ou mesmo dar os bens constituídos em *trust*.

Contudo, a *equity*, no caso de alienação dos bens constituídos em *trust*, intervém de dupla maneira, tornando efectivo um princípio de sub-rogação, ora real, ora pessoal. Se o *trustee* alienou a título oneroso os bens constituídos em *trust*, o que recebe em contrapartida é sub-rogado a esses bens; o *trustee* será, de futuro, considerado como *trustee* das somas provenientes da sua venda, ou dos bens adquiridos com o produto dessa venda. Em segundo lugar, se o terceiro adquirente dos bens os adquiriu a título gratuito ou se é um adquirente de má fé, esta circunstância não impede que a propriedade dos bens passe para o adquirente; mas considerar-se-á que o adquirente, tornado proprietário legal (*at law*) dos bens, é ao mesmo tempo o *trustee* e deve, por sua vez, explorá-los no interesse dos beneficiários do *trust*.

Portanto, o *trust* surge como um desmembramento da propriedade, pertencendo certos atributos da propriedade (*illegal ownership*) ao *trustee*, e outros atributos da propriedade (*equitable ownership*) ao *cestui que trust*.

O *trustee* é um proprietário, mas as suas prerrogativas são limitadas pelo acto de constituição do *trust* e pelas regras de *equity* que o Tribunal do Chanceler desenvolveu.

---

<sup>450</sup> A categoria do *trust* foi assim desenvolvida e continuou a ser uma categoria inteiramente diferente da do contrato, embora haja na origem do *trust*, na maioria dos casos, um compromisso que somos tentados a considerar como contratual.

Ligada à instituição do *trust* notaremos ainda a distinção que o direito inglês faz entre duas formas de co-propriedade: *joint tenancy* e *tenancy in common* (ver *tenures*<sup>451</sup>). A *tenancy in common*, é a equivalente à co-propriedade definida no direito romano-germânico, se bem que a regulamentação possa ser diferente dela nos pormenores. A *joint tenancy*, pelo contrário, é uma forma própria do direito inglês, embora esta forma de propriedade evoque a *tontina*<sup>452</sup> definida no direito romano-germânico. Os *cestuis que trust* serão normalmente *tenants in common*; os *trustees* serão, pelo contrário, *joint tenants*.

### 3.2.2. A regra do direito e a *legal rule*

O direito inglês proveniente dos casos da *common law* é essencialmente um direito jurisprudencial (*case law*); as suas regras são fundamentalmente as regras que se encontram na *ratio decidendi* das decisões tomadas pelos tribunais superiores da Inglaterra. A *legal rule* inglesa coloca-se ao nível do caso concreto em razão do qual, e para cuja resolução ela foi emitida. Não se pode colocá-la a um nível sem deformar profundamente o direito inglês, fazendo dele um direito doutrinal.

As decisões jurisprudenciais estão na base, no sistema do direito inglês, das disposições que o legislador editou.

Os direitos do continente europeu não se fundam a partir de decisões de jurisprudência, mas por princípios que foram elaborados pela doutrina, nas universidades, sistematizando e modernizando os dados do direito de Justiniano.

A regra do direito inglês é uma regra apta a dar, de forma imediata, a sua solução a um litígio.

A regra de direito continental (*régle de droit*), mais ligada à teologia moral do que ao processo, é uma regra, evidenciada pela doutrina ou enunciada pelo legislador, apta a dirigir a conduta dos cidadãos, numa generalidade de casos, sem relação com um litígio particular.

<sup>451</sup> *Tenure*: qualquer direito real sobre bens móveis.

<sup>452</sup> *Tontina* - espécie de associação mútua em que cada um dos seus sócios deposita uma certa quantia para constituir uma renda vitalícia que, numa determinada época, deverá ser repartida pelos sócios sobreviventes.

Os direitos da família romano-germânica constituem conjuntos coerentes, sistemas fechados em que toda a espécie de questões pode e deve, pelo menos em teoria, ser resolvida pela interpretação de uma regra jurídica existente. O direito inglês é, pelo contrário, um sistema aberto; comporta um método que permite resolver toda a espécie de questões, mas não comporta regras essenciais que possam ser aplicadas em todas as circunstâncias.

Nos países de direito escrito em que o direito se apresenta principalmente sob a forma de um direito legislativo, as regras de direito, são formuladas com uma tal generalidade que o apelo à razão se processa, normalmente, no quadro das fórmulas legais, sob forma de aplicação e interpretação destas regras; a existência de lacunas na legislação dificilmente é reconhecida; mais que completar a ordem jurídica, a razão desempenha uma função na *interpretação da lei*. Num sistema jurisprudencial, como é o direito inglês, a situação apresenta-se muito diferente. O aspecto casuístico que reveste o direito deixa subsistir, de forma intencional, muitas lacunas; e a razão é francamente reconhecida como uma fonte subsidiária do direito, chamada a preencher estas lacunas.

A técnica do direito inglês não é uma técnica de interpretação das regras jurídicas; consiste, partindo das *legal rules* já estabelecidas, em descobrir a *legal rule*, talvez nova, que deverá ser aplicada ao caso. A uma nova situação corresponde, segundo o jurista inglês, uma nova regra. Estas novas regras baseiam-se na razão.

A concepção inglesa de *legal rule* está intimamente ligada à técnica das *distinctions* que, por oposição à da *interpretação*, continua a ser o método do direito inglês.

A concepção que se tem de regras de direito de Inglaterra exclui ainda uma distinção que é elementar nos direitos românicos: a das regras imperativas e das regras supletivas de direito. As próprias expressões são intraduzíveis em inglês. A ideia de regra supletiva só é concebível para quem se coloque na posição da doutrina ou da legislação, considerando casos-tipo.

A qualidade de regras de direito será inevitavelmente recusada na Inglaterra nas fórmulas gerais que parecem aos juízes ingleses como de natureza doutrinária.

### 3.3. Fontes do Direito Inglês

Na Inglaterra de hoje, a lei e os regulamentos (*delegated legislation, subordinate legislation*) já não podem ser considerados como tendo uma função secundária. A sua função é, com efeito, igual àquela que essas fontes de direito desempenham no continente europeu.

#### 3.3.1. A Jurisprudência

No direito francês e nos outros direitos da família romano-germânica, os princípios do direito foram sempre procurados num corpo de regras preestabelecido: antigamente, *Corpus júris civilis*, hoje, códigos.

A jurisprudência nos nossos países de direito escrito apenas é chamada a desempenhar, normalmente, um papel secundário<sup>453</sup>. As decisões de jurisprudência podem efectivamente ser dotadas de uma certa autoridade; mas, de modo algum são consideradas, salvo em casos excepcionais, como criadoras de regras de direito.

Na Inglaterra, a *common law* é um direito de natureza jurisprudencial. A função da jurisprudência não foi só a de aplicar, mas também a de destacar as regras do direito.

A obrigação de recorrer às regras que foram estabelecidas pelos juízes (*stare decisis*), de respeitar os precedentes judiciais<sup>454</sup>, é o corolário lógico de um sistema de direito jurisprudencial. O estabelecimento, pelos *Judicature Acts*, de uma hierarquia judiciária mais sistemática e o melhoramento da qualidade das compilações jurisprudenciais contribuíram para o desenvolvimento da regra do precedente.

É conveniente sublinhar que os únicos precedentes obrigatórios são constituídos pelas decisões emanadas dos tribunais superiores, isto é, do *Supreme Court of Judicature* e da Câmara dos Lordes. As decisões emanadas de outros tribunais ou organismos "quase-judiciais" podem ter um valor de persuasão; não constituem nunca precedentes obrigatórios.

<sup>453</sup> "*non exemplis sed legibus judicandum est*", declara o código de Justiniano.

<sup>454</sup> A bibliografia relativa à regra do precedente e ao modo como ele é aplicada na Inglaterra, é imensa. A obra clássica é de Cross, R. (1991), *Precedent in English Law*, 4<sup>th</sup> ed, Oxford UP.



A aplicação da regra do precedente exige, por parte do jurista inglês, a análise dos comentários das decisões judiciais. Nas *reasons* dadas pelos juizes em apoio das suas decisões, o jurista inglês deve distinguir aquilo que constitui o suporte necessário da decisão, a *ratio decidendi* do julgamento, e, por outro lado, aquilo que constitui *obiter dictum*, aquilo que o juiz pode ter declarado sem necessidade absoluta. A *ratio decidendi* constitui uma regra jurisprudencial que se incorpora no direito inglês e que deve, a este título, ser seguida no futuro<sup>455</sup>. Aquilo que constitui *obiter dictum* não tem, pelo contrário, esta autoridade. O valor das *obiter dicta* é unicamente um valor de persuasão, dependente do prestígio do juiz que se pronunciou, da exactidão da sua análise e de um grande número de circunstâncias, variáveis de caso para caso.

As compilações actualmente mais correntes são os *Law Reports*, que comportam várias séries: uma é consagrada às decisões da Câmara dos Lordes e da Comissão Judiciária do Conselho Privado, três outras consagradas às decisões das três secções do *High Court of Justice* (e aos acórdãos do *Court of Appeal*, aceitando ou recusando recursos contra estas decisões). O significado das letras pelas quais se faz referência às diferentes compilações de jurisprudência está indicado no princípio de cada volume do *Laws of England* de Halsbury.

### 3.3.2. A Lei

Uma segunda fonte do direito inglês, ao lado da jurisprudência, é constituída pela lei: lei propriamente dita (*statute, Act of Parliament*) e disposições regulamentares variadas tomadas para execução da lei, pelas autoridades, e que os autores ingleses agrupam sob o nome genérico de legislação delegada ou de legislação subsidiária. Notar-se-á que não existe, na Inglaterra, Constituição escrita; o que os ingleses chamam Constituição é o conjunto de regras de origem legislativa ou, na maioria das vezes jurisprudencial, que garantem as liberdades fundamentais e que concorrem para limitar o arbítrio das autoridades.

---

<sup>455</sup> O juiz não esclarece, no acórdão, qual é a *ratio decidendi*; esta será determinada posteriormente por um outro juiz que examinará se o acórdão é ou não um precedente aplicável ao litígio que estiver a ser julgado.



O próprio parlamento não encontra outros limites à sua onnipotência que não seja o controle exercido pela opinião pública, num país onde a tradição e o espírito democrático são uma poderosa realidade<sup>456</sup>.

Na Inglaterra citar-se-ão logo que possível, noutros termos, em vez do texto de uma lei, as decisões que terão feito a aplicação desta lei. Só em presença destas decisões, o jurista inglês saberá verdadeiramente o significado da lei, porque só então encontrará a regra de direito sob o aspecto que lhe é familiar, o da regra jurisprudencial.

O *Law Commissions Act*, de 1965, constituiu uma nova administração, encarregada de estudar as reformas que deveriam ser feitas no direito inglês. Um dos temas que as *Law Commissions* inscreveram na ordem do dia foi a interpretação das leis<sup>457</sup>; mas é muito difícil modificar o estado de espírito dos juízes e dos juristas em relação à lei e não se pode esperar fazê-lo através da promulgação de novas regras técnicas.

A lei desempenha, na Inglaterra de hoje, uma função que não é inferior à da jurisprudência. Contudo, o direito inglês, nas actuais circunstâncias, continua a ser um direito essencialmente jurisprudencial por duas razões: porque a jurisprudência continua a orientar o seu desenvolvimento em certos sectores que se mantêm muito importantes e, por outro lado, porque, habituados a séculos de domínio da jurisprudência, os juristas ingleses não conseguiram até a presente data libertar-se da sua tradição. Para eles, a verdadeira regra de direito somente existe vista através dos factos de uma espécie concreta e reduzida à dimensão necessária à resolução de um litígio.

Este apego à tradição constitui um *handicap* para o direito legislativo e impede as leis inglesas de serem plenamente equivalentes aos códigos e leis do continente europeu.

As leis inglesas comuns são citadas, sem indicação da sua data precisa, por uma breve indicação (*short title*) prevista por um artigo de cada lei. Exemplo: *Local Government Act*, 1948. Os artigos das leis, denominados em

---

<sup>456</sup> O parlamento é hoje obrigado a respeitar a legislação emanada da "União Europeia".

<sup>457</sup> Farrar, J. H. (1974), *Law Reform and the Law Commission*, Sweet & Maxwell, London. A adesão do Reino Unido à Comunidade Económica Europeia, em 1972, parece impor uma reforma a este respeito, ao menos para a execução das leis, regulamentos e directivas comunitárias.

inglês *sections*, são citados pela letra S seguida do número do artigo. As alíneas são *sub-sections* (sub-s).

Encontra-se o texto das leis inglesas na série *Statutes* dos *Laws Reports* ou no *Halsbury's Statutes of England*, que completa o *Halsbury's Statutory Instruments*. As leis importantes e os documentos parlamentares são publicados em brochuras separadas por *H. M. Stationery Office London*. Não há jornal oficial na Inglaterra.

### 3.3.3. O Costume

Ao lado da jurisprudência e da lei, fontes por excelência do direito inglês, uma terceira fonte é constituída pelo costume (*custom*).

O direito inglês não é um direito consuetudinário. A *common law* pôde retirar algumas das suas regras dos vários costumes locais outrora em vigor, porém o processo em si de constituição da *common law* consistiu em elaborar um direito jurisprudencial, fundado sobre a razão, substituindo o direito da época anglo-saxónica, fundado sobre o costume.

No entanto, a importância do costume não deve ser subestimada. A sociedade inglesa, como qualquer outra sociedade, não é regida exclusivamente pelo direito. O costume, se hoje não tem, num plano estritamente jurídico, uma importância muito grande, desempenha, de facto, uma função relevante na vida inglesa.

De facto, a vida social é dominada por certos modos de comportamento, tradicionais, que ninguém coloca em questão. Estas regras convencionais de conduta e a prática que inspiram não são, rigorosamente falando, consideradas na Inglaterra costumes, nem direito, visto que não receberam a sanção dos juízes<sup>458</sup>.

### 3.3.4. A Doutrina e a Razão

Afastando o perigo de uma ligação muito estreita aos precedentes, os juristas ingleses mantiveram verdadeira, salvo em certas épocas, a afirmação

---

<sup>458</sup> Relacionar-se-á esta maneira de ver com a concepção admitida nos países socialistas, segundo a qual constituem direito unicamente as regras cuja observação é imposta por meio do aparelho coercivo do Estado.

feita por Coke<sup>459</sup> de que "a razão é a vida do direito; na verdade, a *common law* não é outra coisa que a razão". Mas esta razão não é o sentimento impreciso de justiça que os cidadãos podem ter (*gesunder Menschenverstand*); é a razão tal como é entendida pelos juízes, com a preocupação essencial de edificar um sistema coerente de direito; existe, como disse Coke ao rei Jacques I, para impedir a este uma ingerência na justiça, uma *artificial reason of the law*.

### 3.3.5. Conclusões

- O direito inglês nunca foi um direito consuetudinário; é um direito de raiz jurisprudencial. A *common law* teve por efeito fazer desaparecer o direito consuetudinário da Inglaterra, existente nos costumes locais. O funcionamento da regra do precedente ignora a noção, aparentada com a do costume, de jurisprudência constante (*ständige Rechtsprechung*); o precedente obrigatório é constituído por um único acórdão, dado por uma jurisdição de determinada categoria.
- O legislador inglês procura colocar-se tanto quanto possível no plano da regra jurisprudencial, considerada como a única regra normal em direito inglês. Por outro lado, os princípios contidos na lei só são plenamente reconhecidos pelos juristas ingleses e verdadeiramente integrados no sistema da *common law* quando são aplicados, reformulados e desenvolvidos pelas decisões da jurisprudência.
- A regra do precedente tem por finalidade fornecer quadros ao direito inglês, mantendo uma estrutura jurisprudencial, de acordo com a tradição deste direito. Na Inglaterra conservou-se a regra do precedente mas, nos domínios em que se tornou necessária, fez-se a adaptação às necessidades da nossa época, elaborando novas doutrinas e utilizando, sobretudo, a técnica das "distinções". A evolução é suficientemente rápida para que, nos assuntos tradicionais da *common law*, o legislador seja muito raramente solicitado a intervir.
- A técnica das distinções é a técnica fundamental do direito inglês.

---

<sup>459</sup> Sir Edward Coke, (1552–1634).

Esta técnica está ligada, por uma estreita relação, com a análise que fizemos da *legal rule* no direito inglês. Pelas distinções que propõem, os juristas ingleses esforçam-se por limitar, de modo cada vez mais estrito, o alcance e o enunciado de uma regra que lhes parece, sempre, ter sido elaborada originariamente em termos muito genéricos. Não é por acaso que a concepção da *legal rule* no direito inglês é mais restrita que a nossa concepção de *regra de direito*. Esta concepção não só é natural, mas necessária num direito jurisprudencial. A teoria das fontes do direito inglês é a lógica natural desta concepção.

- "A vida do direito, escreveu Holmes<sup>460</sup>, não foi orientada pela lógica; foi escrita pela experiência". Esta noção é a razão.  
O direito inglês foi edificado e as soluções foram determinadas em função dos litígios que tiveram de ser conhecidos pelos Tribunais Reais. Mas os Tribunais Reais, quando tiveram de estatuir, não foram dominados pelo empirismo, que os teria conduzido, em cada caso, a dar uma solução de equidade. No entanto, para construir o sistema de direito, no qual se analisa a *common law*, foi necessário, para cada questão, procurar a solução mais conforme à razão, e um elemento determinante para descobrir esta solução foi o desejo de assegurar a coesão das decisões de justiça, o que supõe inevitavelmente um certo recurso à lógica.
- Embora na Inglaterra e no "continente europeu" as vias utilizadas para descobrir as regras de direito tenham sido diferentes, existiu sempre uma mesma concepção de base do direito: o direito é, antes de tudo, razão, *lex est aliquid rationis*. A *common law* é a "herança comum das nações de língua inglesa", chamada, por isso, a desempenhar a função que o direito romano desempenhou na Europa continental até a era das codificações<sup>461</sup>. No entanto, na prática, existem diferenças entre os direitos dos diversos países da *common law*<sup>462</sup>.

<sup>460</sup> Holmes Jr., Oliver Wendell (1991), *The Common Law*, Dover, New York.

<sup>461</sup> David, R. (1968), "Droit commun et common law" - Studi in memória di Tullio Ascarelli, Giuffrè, Milano.

<sup>462</sup> e.g. Estados Unidos da América.

## 4. Organizações não-governamentais (ONG's)<sup>463</sup>

---

### 4.1. Introdução

Ainda, em sede de direito comparado, parece-nos importante fazer algumas considerações sobre as organizações não-governamentais (ONG's).

Embora essa nomenclatura, apenas seja utilizada, em Portugal, com o termo de ONGA<sup>464</sup>, as características/definições destas organizações são comuns aos clubes desportivos (associações sem fins lucrativos) que integram o nosso estudo. Aliás Nuno Ribeiro (2003)<sup>465</sup> utilizando a designação de ONG's faz menções directas, entre outras, a clubes desportivos de utilidade pública "Dentro do sistema legal português as ONG's podem ser estruturadas em três das seguintes classes: a) associação, b) fundação e c) cooperativa.

#### a) Associação

O enquadramento legal é definido no Código Civil (artigo 157º - 166º e 167º - 184º). O objectivo de uma associação deve ser diferente dos interesses (o lucro) dos seus sócios. A inscrição no Registo Nacional de Pessoas Colectivas é obrigatória. A personalidade legal é reconhecida pela conclusão dos procedimentos notariais relevantes e após publicação no Diário da República dos documentos requeridos pela lei.

O sistema legal também usa o conceito de entidades legais de "utilidade pública", que é definido no Decreto-Lei nº 460/ 77, de 7 de Novembro, e no Código Administrativo (artigo 416º - 454º).

Qualquer associação ou fundação que seja estabelecida para a comunidade geral ou nacional com ligação a qualquer região e que coopere com a administração central ou local é-lhe permitida procurar reconhecimento como uma "organização de utilidade pública" (artigo 1º do DL nº 460/77, de 7 de Novembro).

---

<sup>463</sup> Teixeira, Glória, (2000), Tributação do Rendimento, perspectiva nacional e internacional, Almedina, Coimbra.

<sup>464</sup> Cf. assinala Glória Teixeira, , " No sistema fiscal Português não existe uma definição jurídico fiscal expressa de ONG. A referência expressa a este tipo de organizações aparece somente no Estatuto do Mecenato [Decreto-Lei nº 74/99 de 16 de Março, artigo 3º, nº 1, alínea c) [Organizações Não Governamentais do Ambiente (ONGA)]."

<sup>465</sup> Ribeiro, Nuno de Sampayo (2003), Portugal, IBFD, (capítulo baseado na versão escrita por Francisco Morais Leitão, J. Galvão Teles & Associados, 1998, Lisboa).

As classes das entidades de utilidade pública são:

- Pessoas colectivas de utilidade pública administrativa, por exemplo, instituições humanitárias ou educacionais, hospitais e bibliotecas;
- Pessoas colectivas de mera utilidade pública, por exemplo, organizações culturais e recreativas, associações desportivas amadoras;
- Instituições particulares de solidariedade social - (IPSS): organizações por exemplo que se ocupam de previdência social, apoio à juventude, ajuda para as crianças, famílias ou pessoas inválidas”.

No desenvolvimento sobre ONG’s, encontraremos também outras referências complementares às agora assinaladas.

#### 4.2. Desenvolvimento

A história das organizações não-governamentais (ONG’s), ou o período do seu aparecimento são tarefas difíceis de delinear. Conforme refere Glória Teixeira (2000), estamos perante organizações sociais que, provavelmente, surgiram logo com as primeiras formas de organização social humana.

As ONG’s, são associações do terceiro sector<sup>466</sup>, da sociedade civil<sup>467</sup>, que se declaram com finalidades públicas e sem fins lucrativos, que desenvolvem acções em diferentes áreas e que, geralmente, mobilizam a opinião pública e o apoio da população para modificar determinados aspectos da sociedade.

Apesar de várias definições encontradas sobre o “terceiro sector”, existe uma definição que é amplamente utilizada como referência, inclusive por organizações multilaterais e governos. Proposta em 1992, por Salamon e Anheier<sup>468</sup>, trata-se de uma definição “estrutural/operacional”, composta por cinco atributos estruturais ou operacionais que distinguem as organizações do Terceiro Sector de outros tipos de instituições sociais. São eles:

---

<sup>466</sup> Terceiro sector é uma terminologia sociológica que dá significado a todas as iniciativas privadas de utilidade pública com origem na sociedade civil. A palavra é uma tradução de *Third Sector*, um vocábulo muito utilizado nos Estados Unidos para definir as diversas organizações sem vínculos directos com o Primeiro sector (Público, o Estado) e o Segundo sector (Privado, o Mercado).

<sup>467</sup> Sociedade civil refere-se à totalidade das organizações e instituições cívicas voluntárias que formam a base de uma sociedade em funcionamento, por oposição às estruturas apoiadas pela força de um Estado (independentemente do seu sistema político).

<sup>468</sup> Salamon, Lester M. and Anheier, Helmut K. (1992), In Search of the Nonprofit Sector II: the Problem of Classification, The Johns Hopkins Comparative Non Profit Sector Project, Working Paper nº 3, Baltimore.

Formalmente constituídas - alguma forma de institucionalização, legal ou não, com um nível de formalização de regras e procedimentos, para assegurar a sua permanência por um período mínimo de tempo.

Estrutura básica não governamental - são privadas, ou seja, não são ligadas institucionalmente a governos.

Gestão própria - realizam a sua própria gestão, não sendo controladas externamente.

Sem fins lucrativos - a geração de lucros ou excedentes financeiros deve ser reinvestida integralmente na organização. Estas entidades não podem distribuir dividendos de lucros aos seus dirigentes.

Trabalho voluntário - possui um assinalável grau de mão-de-obra voluntária, ou seja, não remunerada.

Podemos, também, numa simples palavra definir a génese destas entidades: voluntariado. De facto, estas organizações cresceram e desenvolvem-se apoiadas nesta determinante indispensável em qualquer sociedade civilizada: o ideal de voluntariado<sup>469</sup>.

A doutrina internacional é unânime em defender que as organizações compreendidas neste “terceiro sector” são de natureza não lucrativa<sup>470</sup>.

Actualmente, as ONG’s aparecem sob formas jurídicas próprias, atingindo já um elevado e complexo nível económico e organizacional.

É neste contexto que surge a fiscalidade. Tratando-se as ONG’s de organizações que movimentam riqueza, não pode o Estado ou, mais concretamente, as administrações fiscais dos Estados alhearem-se do seu funcionamento e actuação na sociedade civil.

Na actualidade, a intervenção estadual na grande maioria dos países limita-se a uma supervisão efectiva das actividades das organizações (e.g., impedir que as organizações não-governamentais prossigam actividades lucrativas que beneficiem directamente pessoas singulares ou colectivas) e a um controlo contabilístico e fiscal.

<sup>469</sup> Green, David G. (1993) *Reinventing Civil Society, The Rediscovery of Welfare Without Politics*, IEA, n° 17, London.

<sup>470</sup> Gliksberg(1999), *General Report*, Taxation of non-profit organizations, Cahiers de droit fiscal international, IFA, 1999 Eliat Congress, Kluwer.



Na grande maioria dos países europeus, as ONG's podem assumir duas formas jurídicas:

- a) Associações<sup>471</sup>.
- b) Fundações<sup>472</sup>.

Estas organizações não podem exercer, pelo menos de um modo continuado, actividades de carácter lucrativo, assumindo estas entidades, necessária e obrigatoriamente, uma dimensão social ou de interesse público.

Quanto às actividades desenvolvidas pelas ONG's podem ser enquadradas em dois tipos fundamentais:

- a) Beneficência.
- b) Religiosa.

Nos países analisados, por Glória Teixeira (2000), entre os quais também estão os por nós estudados<sup>473</sup>, as actividades de beneficência cobrem, entre outras, as seguintes áreas:

- a) Promoção das artes, ciências e saúde pública,
- b) Assistência a crianças, jovens e família,
- c) Assistência a idosos, inválidos e doentes,
- d) Apoio nos sectores da habitação, educação e desporto,
- e) Protecção do ambiente,
- ...

A esta relativa simplicidade de qualificação jurídica das ONG's e a enumeração das suas actividades contrapõe-se a complexidade e especificidade dos regimes fiscais aplicáveis a estas organizações nos países analisados.

---

<sup>471</sup> E.g., Código Civil Português (artigos 157º a 184º), "Lei das Associações" Francesa (Lei de 1 de Julho de 1901) e Código Civil Alemão (Art. 21º e seguintes, "Associações" e Art. 87º, "Fundações").

<sup>472</sup> Código Civil Português, artigos 157 a 166 e artigos 185 a 194.

<sup>473</sup> França (Code général des impôts, Artº 206º e Orientação de 27 de Maio de 1977 (4H-2-77)); ver ainda jurisprudência do Conseil d'État (e.g., CE de 1 Maio de 1961, Caso nº 34497, CE de 30 de Novembro de 1973, Caso nº 85586, CE de 20 de Abril de 1983, Caso nº 32515 e CE de 10 de Abril de 1992, Caso nº 77318); Alemanha (Código Geral Tributário, Sec(s). 52, 53 e 54 e KStG, Sec. 5); Espanha (Lei Geral das Fundações, Lei 191/1965 de 24 de Dezembro ("Associações Privadas") e Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (art(s) 133 a 135); Reino Unido (sentença da House of Lords de 1891, *Inland Revenue v. Pemsel* . (3 Tax Cases 53) e *Recreational Charities Act 1958*).



Esta complexidade que se encontra patente nas leis fiscais dos diferentes países, está intrinsecamente ligada a factores culturais, sociais e religiosos, bem como às diferentes formas de interacção entre os diferentes sectores da sociedade público, privado e “social”.

Na generalidade dos países, os regimes jurídico fiscais aplicáveis a estas organizações estão sujeitos a dois tipos de modelos, de aplicação cumulativa:

- a) A proibição da distribuição de lucros
- b) A sujeição ao interesse público<sup>474</sup>.

A essência destas organizações é, assim, determinada por estes dois modelos. Em simultâneo, permite uma separação clara e objectiva entre as actividades lucrativas das ONG's e as suas actividades de natureza não lucrativa.

A distinção entre actividades lucrativas e não lucrativas é fundamental, autonomizando jurídico fiscalmente o sector privado do “sector social”, com a concomitante atribuição de diferentes estatutos jurídico-fiscais a estes sectores da sociedade.

Em sede de direito comparado, os principais problemas levantam-se quando estas organizações exercem, de modo esporádico ou indirectamente, actividades de natureza lucrativa. Os sistemas fiscais tentam encontrar respostas satisfatórias para este tipo de problemas de modo a não impedir, ou limitar desnecessariamente, o normal funcionamento das ONG's.

Importante uma breve referência às exigências que são feitas tanto aos legisladores como às administrações fiscais, especialmente nas áreas de fiscalização ou supervisão das actividades das ONG's.

O facto de estas organizações não estarem (em regra) obrigadas ao pagamento de impostos não implica que os estados (administrações fiscais) se abstenham de supervisionar as suas actividades ou as dispensem do cumprimento de determinadas obrigações fiscais (e.g., a apresentação de declaração de rendimentos bem como a existência de uma contabilidade organizada e auditada anualmente). Neste contexto, é de sublinhar que as

---

<sup>474</sup> Gliksberg (1999), General Report, Taxation of non-profit organizations, Cahiers de droit fiscal international, IFA, 1999, Eliat Congress, Kluwer.

administrações fiscais de países como os EUA, Inglaterra, Holanda ou Espanha, obrigam as ONG's a entregar anualmente, para além da declaração de rendimento, os respectivos livros contabilísticos e relatórios financeiros<sup>475</sup>.

#### 4.3. Tratamento jurídico fiscal internacional

A complexidade da análise das ONG's aumenta quando estas entidades expandem as suas actividades a outras jurisdições, ficando sujeitas, muitas vezes, a tratamentos fiscais “discriminatórios”, ou que não tomam em consideração a especificidade do seu objecto.

O tratamento jurídico fiscal internacional das ONG's é complexo e os instrumentos legislativos internacionais, presentemente em vigor (caso dos tratados sobre dupla tributação internacional), não tomam em consideração a natureza e objecto específico destas organizações (e.g., a Convenção Modelo sobre o rendimento e o Capital da OCDE não contempla directamente o caso das ONG's).

Em regra, e em conformidade com o princípio da residência<sup>476</sup>, o tratamento fiscal preferencial concedido pelos legisladores nacionais está confinado às ONG's residentes em território nacional. No entanto, alguns países, no âmbito dos seus tratados sobre dupla tributação internacional, prevêem um regime fiscal preferencial, aplicável a ONG's não residentes em território nacional<sup>477</sup>.

Em sede de direito fiscal internacional, é ainda de referir neste contexto, dois princípios fundamentais:

- a) O princípio da não discriminação e,
- b) O princípio da reciprocidade.

Este último, fazendo parte integrante, ou “conformando” na generalidade, o acordo jurídico económico firmado nos tratados sobre dupla tributação internacional, logra também aplicação no caso particular das ONG's.

---

<sup>475</sup> A administração fiscal inglesa possui mesmo um departamento especializado, dedicado exclusivamente à fiscalização contabilística e financeira das ONG's. No caso espanhol, as autoridades fiscais sujeitam ainda as ONG's à apresentação de uma contabilidade especial que reflecta mais rigorosamente as suas operações.

<sup>476</sup> Este princípio é seguido na maioria dos países. No entanto, ver os casos específicos dos EUA (princípio da nacionalidade) e de Hong Kong ou Singapura (princípio da territorialidade).

<sup>477</sup> Dupla tributação internacional celebradas entre a França e a Alemanha; o Reino Unido e a Irlanda.

Deste modo, e em alguns casos, os estados contratantes comprometem-se a “estender” as “vantagens fiscais”, negociadas em tratados (em vigor), a ONG’s residentes no outro estado contratante, especialmente tomando em consideração:

- a) A importância crescente nas sociedades civis das ONG’s,
- b) O facto de este tipo de tratados terem sido celebrados no passado e,
- c) O processo relativamente moroso de negociação, aprovação e publicação de novos textos de tratado.

Desta forma, os estados, pela via de “Protocolos”, vão actualizando e acrescentando ao tratado original, as necessárias disposições jurídico fiscais nomeadamente, no domínio das ONG’s<sup>478</sup>. É de salientar que este problema de actualização dos tratados é de particular relevância no caso Português.

As denúncias de tratados sobre dupla tributação internacional ilustram alguns dos problemas com que se deparam não só os contribuintes mas, também, a própria administração fiscal Portuguesa.

O segundo princípio, o princípio da não discriminação<sup>479</sup>, assume particular relevância no contexto da União Europeia. Aqui várias questões se colocam, especialmente no que respeita ao tratamento jurídico fiscal das doações efectuadas no espaço da União Europeia.

Implicará o tratamento fiscal diferenciado de residentes e não residentes, que aliás a maioria dos estados da União Europeia prevê, uma violação do princípio da não discriminação? No caso Português, e ao nível de contribuintes individuais, o artigo 5º do EM, já referido, prevê apenas a dedutibilidade à colecta de doações efectuadas por residentes em território nacional e no caso de pessoas colectivas, este Estatuto não distingue expressamente a situação de residente e não residente. É no entanto defensável admitir que as pessoas colectivas não residentes em território nacional possam incluir nos seus custos ou perdas de exercício, as doações

---

<sup>478</sup> Vide experiências Americana e Inglesa.

<sup>479</sup> Para uma definição do princípio da não-discriminação ver, Xavier, Alberto (1977) *Direito Tributário Internacional, Tributação das Operações Internacionais*, Almedina, Coimbra; Baker, Philip (1994) *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, Sweet & Maxwell, Londres; K. van Raad (1986) *Nondiscrimination in International Tax Law*, Kluwer Law International.

atribuídas a ONG's com residência em Portugal.

Serão os estados membros obrigados a conceder ou “estender” as deduções fiscais internas, aplicáveis apenas a contribuintes singulares ou colectivos residentes em território nacional, a contribuintes residentes na União Europeia? Será atentar contra o princípio da não discriminação, ao diferenciar fiscalmente, consoante a doação reverta em favor de uma ONG residente ou ONG não residente em território nacional? Importa salientar, que alguns países, com o objectivo de incentivar e fortalecer as ONG's nacionais, concedem a não residentes o mesmo tipo de deduções aplicáveis aos seus residentes, caso a doação reverta em favor de uma ONG residente em território nacional.

As respostas não são fáceis, conforme se extrai da jurisprudência do Tribunal de Justiça Europeu<sup>480</sup>. Poderá, no entanto, visualizar-se uma tendência para o reforço ou afirmação do princípio da não discriminação. Em sentido inverso, todavia, surgem as resistências dos estados membros, fortalecidos pela aplicação do princípio da unanimidade, aplicável em matéria fiscal.

#### 4.4. Conclusões

Do exposto, conclui-se que a análise das ONG's é tarefa complexa e multifacetada. Influenciam o seu tratamento jurídico fiscal não só considerações sociais, culturais ou religiosas mas também factores de natureza económica e supervisão administrativa.

Na generalidade das jurisdições, as ONG's não estão sujeitas ao pagamento de impostos. Há uma situação de isenção fiscal<sup>481</sup> se forem cumpridos determinados requisitos<sup>482</sup>. Deste modo, e para além da satisfação das premissas básicas acima assinaladas, os sistemas fiscais exigem que

---

<sup>480</sup> Ver casos Royal Bank of Scotland (C 311/97, 29/9/99), Baxter (C 254/97, 8/07/99), Schumacker (C 279/93, 14/02/95), Avoir Fiscal (C 270/83, 28/01/86), ICI (C 294/96, 16/07/98), Commerzbank (C 330/91, 13/07/93) e Compagnie de Saint Gobain (C 307/97, 21/09/99).

<sup>481</sup> Para uma definição de isenção fiscal ver Sanches, Saldanha (1998) Manual de Direito Fiscal, Lex, Lisboa; Gomes, Nuno Sá (1991), Teoria Geral dos Benefícios Fiscais, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (165), CEF, Lisboa; Freitas, M. (1977) Benefícios Fiscais em Portugal – distinção entre benefícios fiscais “estáticos” (e.g. caso específico das ONG's) e incentivos fiscais, Almedina, Coimbra.

<sup>482</sup> No sistema fiscal Português não existe uma definição jurídico-fiscal expressa de ONG. A referência expressa a este tipo de organizações aparece somente no Estatuto do Mecenato (Decreto-Lei n° 74/99 de 16 de Março), art. 3° n° 1, alínea c) Organizações não governamentais do ambiente (ONGA).

estas organizações exerçam de um modo exclusivo as suas actividades<sup>483</sup>. Este conceito de “exclusividade” está sujeito ao preenchimento de determinados pressupostos, nomeadamente:

- a) Prossecução das actividades específicas das ONG’s,
- b) Carácter não lucrativo dessas actividades,
- c) Proibição de distribuição de resultados (inclusive, no caso de dissolução ou extinção da ONG) e,
- d) Conformidade com os princípios da razoabilidade e proporcionalidade no pagamento de salários aos membros ou representantes da ONG’s.

Alguns sistemas jurídicos vão ainda mais longe, e exigem mesmo o preenchimento cumulativo dos seguintes critérios: as actividades deverão ser exercidas directamente e de um modo imediato pela ONG’s<sup>484</sup>. Tais critérios impedem o exercício de actividades conjuntas com outras entidades que não qualifiquem como ONG’s (e.g. experiências Alemã e Austríaca).

Esta situação de “favorecimento fiscal” das ONG’s é analisada, cuidadosamente, pelas administrações fiscais, nas seguintes vertentes:

- a) Potencial perda de receita fiscal (e concomitante assumpção de despesa fiscal),
- b) Eficácia do “efeito substitutivo” alocado ao “sector social” e,
- c) Os aspectos de organização da máquina fiscal directamente relacionados com a supervisão deste tipo de organizações.

No que toca ao primeiro ponto, a maior parte das administrações fiscais dispõem já de informações actualizadas, produzidas anualmente e apresentadas nos respectivos relatórios fiscais (cumpre aqui indicar as deficiências actuais do sistema fiscal Português, especialmente a ausência de informação actualizada e produzida atempadamente pelas instâncias competentes).

---

<sup>483</sup> No caso Português, as disposições fiscais relevantes aparecem nos seguintes diplomas legais: - CIRC (artigos 9º e 10º - actualmente artigos 10º e 11º); - EBF (artigos 47º-A, 48º e 50º - actualmente artigos 55º, 52º e 40º); - CPPT (artigo 49º); - LGT (artigo 14º).

<sup>484</sup> Estes critérios impedem, nomeadamente o exercício de actividades conjuntas com outras entidades que não qualifiquem como ONG’s. Neste contexto, veja-se a experiência Alemã [Código Geral Tributário, Sec. 52 (2)].

Importa reconhecer que, ao conceder as referidas isenções fiscais, os estados escolhem deliberadamente a via da “perda da receita fiscal” em lugar da atribuição directa de subsídios ou subvenções. É ainda de salientar, que para o cômputo da despesa fiscal neste sector concorrem não só as despesas fiscais associadas com os regimes de isenção fiscal aplicáveis às ONG’s mas, também, as despesas fiscais relacionadas com possíveis deduções ou abatimentos atribuídos em sede de impostos sobre o rendimento (pessoas colectivas e singulares)<sup>485</sup>. Por norma, este “favorecimento fiscal” aplica-se apenas a “contribuições monetárias”, não contemplando as “contribuições em espécie”<sup>486</sup>. Na doutrina fiscal internacional<sup>487</sup>, existe, nesta área, uma ausência de neutralidade fiscal<sup>488</sup>.

Este tratamento fiscal mais favorável é defensável, devido fundamentalmente ao facto de se aceitar e reconhecer o contributo social e económico prestado pelas ONG’s à sociedade civil. Por outras palavras, estas organizações “defendem” também o interesse público e, como tal, merecem o apoio do estado (“o efeito substitutivo do sector social”).

Têm-se colocado várias questões neste domínio, nomeadamente ao nível da eficácia de actuação das ONG’s e eventual intervenção do estado em áreas até então “alocadas” ao sector social.

No patamar actual da investigação jurídico-fiscal comparada, não existem ainda respostas satisfatórias a estas questões<sup>489</sup>. Do mesmo modo, não existem ainda resultados concludentes quanto á maior valia da actual opção dos legisladores fiscais (atribuição de isenções e deduções fiscais em vez de

---

<sup>485</sup> No sistema fiscal Português, as “contribuições” de pessoas colectivas que caíam na alçada do conceito “Realizações de utilidade social” são consideradas como custos ou perdas do exercício (CIRC, artigo 38º - actualmente artigo 40º), bem como aquelas previstas no EM (art. 2º “Mecenato Social”, art. 3º “Mecenato cultural, ambiental, científico ou tecnológico, desportivo e educacional”, art. 4º “Donativos a organismos associativos”). Os contributos de pessoas singulares encontram-se sujeitos ao regime estatuído no Estatuto do Mecenato, art. 5º “Deduções em IRS por virtude do mecenato”.

<sup>486</sup> No caso Português, são contemplados estes dois tipos de contribuições (ver DL nº 74/99 de 16 de Março, artigo 1º nº 2, “Aprovação do Estatuto do Mecenato”).

<sup>487</sup> Gliksberg (1999), General Report, Taxation of non-profit organizations, Cahiers de droit fiscal international, IFA, Eliat Congress, Kluwer.

<sup>488</sup> É ainda discutível em sede de doutrina fiscal comparada, a legitimidade e eficácia de diferentes limites aplicáveis às deduções ou abatimentos fiscais em função do tipo de ONG.

<sup>489</sup> Banks, James e Tanner, Sarah (1998), Taxing Charitable Giving, The Institute for Fiscal Studies, Commentary 75: “Charities contribute a great deal to society and this is reflected in their favourable tax treatment”, (Primarolo, Dawn (1997) Financial Secretary to the Treasury, HM Treasury).

atribuição de incentivos financeiros directos a estas organizações)<sup>490</sup>.

Importa salientar que, na generalidade das jurisdições, há lugar ao pagamento de impostos, sob a forma de retenção na fonte, caso a ONG aufera rendimentos de capital (e.g., dividendos, juros ou mais-valias) ou rendimentos provenientes de bens imóveis.

O trabalho das administrações fiscais consiste não só, em analisar formalmente as actividades das ONG's (e.g., análise dos estatutos, documentos públicos, contabilidade, etc.) mas, também, numa análise substantiva dessas actividades (e.g., tipo e frequência de operações efectuadas, quantitativos envolvidos, razoabilidade das despesas efectuadas, etc.).

Também são objecto de particular supervisão, por parte das administrações fiscais, as remunerações (em dinheiro ou espécie) feitas pelas ONG's aos seus membros ou representantes. Na generalidade dos países, as leis fiscais proíbem expressamente a distribuição de resultados (em dinheiro ou espécie) das ONG's, bem como o pagamento de salários exagerados aos seus membros ou representantes.

Estas medidas são qualificadas na doutrina internacional comparada como “medidas anti-abuso” (*anti-avoidance provisions*)<sup>491</sup>.

## 5. Alguns “casos” internacionais

---

Neste ponto cinco, incluímos alguns estudos que fizemos e que se relacionam com os diferentes entendimentos dos conceitos, obrigações e direitos fiscais, em matéria de impostos, nalguns países estrangeiros. A perspectiva de Direito Comparado anteriormente esplanada, muito nos facilitou a análise nesta fase da nossa investigação.

Estes exemplos procuram situar de que forma esses países/administrações aplicam/interpretam o respectivo sistema jurídico fiscal, relativo ao desporto, no âmbito nacional e internacional.

---

<sup>490</sup> Andrews (1972), Personal Deductions in an Ideal Income Tax, 86 Harvard Law Review, 309.

<sup>491</sup> Cooper, Graeme (ed.), (1997) Tax Avoidance and the Rule of Law, IBFD; Essers, Peter HJ, de Bont, G. e Kemmeren, Eric (1998), The Compatibility of Anti-Abuse Provisions in Tax Treaties with EC Law, Eucotax, Kluwer Law International.



No ponto 5.1. apresentamos o planeamento fiscal, de âmbito geral, com especial destaque para os desafios com que se depara a UE face ao regime fiscal mais favorável (baixo) utilizado por alguns países.

O ponto 5.2. especializa esta abordagem fazendo referência a estudos que projectam o planeamento fiscal para desportistas e artistas.

No ponto 5.3. aludimos a estudos sobre que forma são tributados os atletas não residentes e propostas para uniformização de critérios.

No ponto 5.4. apresentamos jurisprudência sobre direito do desporto de três países: o primeiro caso diz respeito a atletas não residentes, o segundo a atletas residentes e o terceiro caso a actuações equestres de uma organização não residente.

#### 5.1. Jurisdições de baixa tributação (regime fiscal) na Europa<sup>492</sup>

De acordo com as declarações de Jonathan Todd (2004): "A Comissão Europeia não tem intenção de fazer qualquer proposta na harmonização das taxas porque os governos da UE têm o direito de tributar as sociedades à taxa que escolherem". Muitos dados foram exibidos recentemente mostrando uma subida na concorrência das taxas fiscais entre países. O KMPG publicou um estudo que mostra que houve uma redução geral nas taxas fiscais ao nível internacional. Como a maioria das pessoas não baseia o seu comércio no serviço financeiro *offshore*, temos que lidar com as jurisdições onde surge o rendimento.

Alguns exemplos podem clarificar estas perspectivas e as suas repercussões.

O Chipre, por exemplo, pode enfrentar alguns problemas por ter uma taxa de imposto para sociedades residentes e outra taxa de imposto para sociedades não residentes. Malta adoptou uma aproximação diferente: a) as sociedades maltesas são todas residentes e sujeitas ao imposto local de 35%; b) porém, os accionistas não residentes, quando recebem um dividendo de uma sociedade maltesa, este é qualificado como um reembolso.

---

<sup>492</sup> Gray, Stephen (2004), Low Tax Jurisdictions in Europe: an update, St. Petersburg, 15 June 2004 – ITPA Journal.



A Estónia é outro novo Membro da UE e tem um regime de imposto (fiscal) peculiar na Europa. Uma sociedade estoniana, quando recebe rendimentos, estes não estão sujeitos a qualquer imposto, até que a sociedade faça a distribuição aos seus accionistas. Com respeito ao lucro retido, não há nenhuma tributação local.

A Estónia é uma jurisdição que pode ser usada por uma variedade larga de contribuintes, como uma alternativa ao Chipre ou a Malta.

É difícil dizer quanto tempo, esta combinação de jurisdições da UE com regimes de tributação baixos vai durar e se a Comissão Europeia vai introduzir mais cláusulas de limitações de benefícios nas Directivas. Como forma de limitar o planeamento fiscal abusivo, pode ser que alguns países que são particularmente difíceis - como a França - tentem ainda usar a lei interna para bloquear a aplicação do benefício das Directivas.

A Suécia tem um regime de *holding* novo. Não tem nenhuma tributação de dividendos, em caso de accionistas qualificados. Não há retenção de imposto na fonte no caso de rendimentos de juros e também não há imposto sobre eventuais ganhos na venda de acções de uma sociedade sueca.

A Bélgica já introduziu legislação para implementar as Directivas Comunitárias, e agora tem um programa de amnistia que corre desde o 31 de Dezembro de 2004. O Luxemburgo também está a implementar as Directivas Comunitárias, propondo a abolição do imposto retido na fonte em todos os *royalties* pagos a não residentes.

Finalmente, a República Checa e a Letónia baixaram as suas taxas de imposto. Em vez de contornar as Directivas Comunitárias, a maioria das jurisdições quer competir por um comércio mais eficiente. As jurisdições também permanecem interessadas em atrair rendimentos e investimentos. A Espanha adoptou um regime de isenção de imposto por cinco anos altamente compensador para novos imigrantes. Tais pessoas não vão ser tratadas como residentes para efeitos fiscais e as pessoas de maiores rendimentos podem mudar-se para a Espanha, e durante os primeiros cinco anos de residência não pagam, efectivamente, nenhum imposto. Este é o tipo de concorrência fiscal que temos vindo a assistir na Europa. É extremamente importante prestar

atenção a estes desenvolvimentos e eliminar burocracia ou procedimentos excessivos.

## 5.2. Planeamento fiscal: Trabalho dependente vs Trabalho independente<sup>493</sup>

Neste ponto iremos fazer um enfoque especialmente direccionado para desportistas e artistas e indicar o tratamento fiscal dos respectivos rendimentos.

Porque razão as pessoas optam pelo trabalho independente? Segundo Roy Saunders (2005), os residentes do Reino Unido querem ser trabalhadores independentes de modo a terem os seus cônjuges empregados na sua empresa mas também para poderem deduzir muitos outros gastos que não seriam permitidos aos trabalhadores por conta de outrem.

Por exemplo, os artistas e desportistas têm agentes, despesas com honorários, subscrições, roupa profissional - todos estes tipos de gastos não são dedutíveis para trabalhadores dependentes mas que podem sê-lo para os trabalhadores independentes.

Assim, as administrações fiscais dos vários países estabeleceram, durante as últimas três décadas, aquilo que foi designado de "as insígnias de emprego" – designação pela qual se distinguem trabalhadores independentes dos trabalhadores por conta de outrem. A lista começa com um contrato "de serviço" em lugar de "para serviços". "Para serviços" significa que uma sociedade proverá os serviços, não só a um indivíduo mas a vários. Se o indivíduo tem liberdade para tomar as suas próprias decisões, ele pode ser um trabalhador independente. Se lhe exigem que trabalhe horas específicas, então é empregado de outrem. Qual a categoria a que ele acredita pertencer também é muito relevante.

Houve um caso no Reino Unido em 1981 - o caso *Midland Symphonic Concert Limited*, que estabeleceu o seguinte como perguntas relevantes: Que controle tem a *Midland Symphonic Concert Limited* relativamente aos músicos que actuam? Que percentagem de lucro ou perda teve cada indivíduo? Estão

---

<sup>493</sup> Saunders, Roy (2005), *International Remuneration Planning*, Amsterdam, 13 June 2005 – ITPA Journal.

os indivíduos a usufruir de facto dos lucros ou é a sociedade para quem eles trabalham, que arrecadam os lucros? Quem provê o equipamento necessário, os instrumentos musicais e assim por diante? E o que são os acordos tradicionais entre uma orquestra e seus membros?

O trabalhador independente está geralmente apto a poder deduzir uma gama mais ampla de despesas que as que são permitidos aos trabalhadores dependentes. Esta foi claramente a razão por que autoridades fiscais desafiaram os indivíduos com o estatuto de independentes, e a consequência desse desafio é que a sociedade que emprega o indivíduo, de repente percebe que tem uma potencial responsabilidade fiscal.

Face a tal eventualidade, a maioria das sociedades ficou muito relutante em empregar os indivíduos numa base independente. E pela mesma razão, os indivíduos pensam que se a autonomia é algo que vai ser desafiado pelas autoridades fiscais, podem ser qualificados como trabalhadores dependentes. Então, ficam melhor como trabalhadores dependentes, das suas próprias sociedades.

Assim se estabeleceram as sociedades de serviço pessoal. Poderiam beneficiar de taxas mais baixas de imposto, porque, na maioria dos países, durante os últimos vinte a trinta anos, as taxas de imposto sobre pessoas colectivas – especialmente para sociedades pequenas – foram mais baixas que as taxas de imposto sobre pessoas singulares.

O problema com tais sociedades de serviços pessoais é que são geralmente dirigidas somente por um funcionário, que pode ser residente num país fora do qual a sociedade de serviços pessoais está instalada. O mesmo acontece com artistas e desportistas que desenvolveram os seus serviços através de “sociedades de escravo” ou por via de uma estrutura *offshore* ou ainda através de um membro familiar.

Porém, o uso de tais sociedades, até mesmo quando localizadas no território, vai contra a vontade de muitos sistemas fiscais desenvolvidos: basta olhar para os desenvolvimentos no Reino Unido com a introdução da legislação denominada IR35, onde a intenção clara é combater o uso de sociedades de serviço pessoais por indivíduos que poderiam obter significantes benefícios

fiscais e da previdência social, que o governo e a *Inland Revenue* percebem como sendo equivalente ao abuso fiscal.

O uso de "sociedades de escravo" foi examinado recentemente pelo Reino Unido no caso de *André Agassi vs S. Robinson*<sup>494</sup>.

As sociedades localizadas *offshore* sofrem, actualmente, de dois problemas principais: um é que a administração e controle destas sociedades são geralmente exercidos, na realidade, pelo próprio indivíduo, embora elas possam ser administradas por gestores. Naquela situação, muitas jurisdições simplesmente os ignorarão. Poderia ser considerado que tal sociedade é um agente para o indivíduo, de forma que a própria sociedade é ignorada e não tratada como tendo uma existência separada.

O outro problema, é que elas estão frequentemente situadas em territórios "obscuros", e com o crescimento da legislação fiscal dos vários países contra os regimes fiscais desses territórios já não podem ser usadas em transacções que envolvam esses países.

Também há entidades ("PEOs")<sup>495</sup> em que não são os titulares que providenciam (executam) os serviços. O trabalho por avença é essencialmente um relacionamento entre uma PEO e um consumidor: existe um relacionamento de co-emprego no qual a PEO e o utilizador têm um vínculo laboral com o trabalhador. A PEO e o utilizador atribuem e repartem responsabilidades e obrigações. Assim, a PEO assume responsabilidade e obrigação para o comércio de emprego, inclusive administração de risco, recursos humanos, cumprimento da lei, folha de pagamento e impostos. O utilizador administra o desenvolvimento do produto e da produção, enquanto comercializando, de vendas e assim por diante. Estes são reconhecidos pelo IRS e, na realidade, talvez antes de 2020, 50% da mão-de-obra nos Estados Unidos serão empregados por PEOs. O IRS reconhece que o empregador de registo é a PEO e não a sociedade do utilizador. A PEO executa seu comércio de emprego, tem funções comerciais e provê valor acrescentado. Porém, o Boletim Oficial do IRS adverte contra o uso abusivo de entidades qualificadas

---

<sup>494</sup> Ver análise deste caso no ponto 5.4.1.

<sup>495</sup> *Professional Employer Organizations*.

como empregadoras profissionais<sup>496</sup>.

As PEOs são geralmente sociedades domésticas, mas também há as sociedades de emprego globais ("GECs")<sup>497</sup> que são sociedades estabelecidas numa dada jurisdição, cuja função é empregar um indivíduo e maximizar os lucros para o indivíduo numa base mundial. São particularmente úteis para os artistas e desportistas. Contanto que sejam consideradas como o empregador de registo e que estão de facto providenciando valor comercial e valor acrescentado, então a GEC deve ser aceite.

A legislação fiscal, na maioria dos países, diz que os artistas e desportistas não têm que ser residentes num país durante 183 dias por ano para serem tributados sobre o rendimento recebido nesse país. Tendo, como objectivo, que os impostos são um modo de elevar receita para assistência social e outros requisitos de um país, é improvável que estes indivíduos usufruam de quaisquer dos benefícios dentro desse país. O desportista deseja saber porque razão tem que contribuir tão pesadamente. Também, a sua capacidade de lucro tem um número de anos muito limitado, e parece ser bastante razoável que pudesse poupar para uma futura pensão.

Os planos de pensão complementares (*pension-capping*) são um elemento importante do mundo de hoje, mas o montante aceite fiscalmente está muito limitado, sendo esta outra razão pela qual as GECs se tornaram muito importantes nesta área. O artigo 17º da Convenção Modelo da OCDE clarifica que um artista ou desportista que executa serviços como um artista e desportistas "como tal" – quer individualmente (Artigo 17º (1)) ou através duma sociedade de serviço pessoal (Artigo 17º (2)) pode estar sujeito a imposto no país onde os serviços são executados<sup>498</sup>.

---

<sup>496</sup> O IRS refere que: "*The Criminal Investigation Division of the Inland Revenue Service* foi processando activamente e com sucesso os participantes e promotores envolvidos em esquemas de abuso fiscal. Este tipo de esquemas tem aumentado. Antes de ficarem envolvidos em quaisquer destes esquemas, o IRS fez recomendações, utilizando as seguintes perguntas. Estes esquemas tinham como fim a evasão fiscal? Estes esquemas são demasiado bons para serem verdade?"

<sup>497</sup> *Global Employment Companies*.

<sup>498</sup> Ver Teixeira, Glória (2007) *News Analysis: Government Revises Taxation of Sports*, Tax Analysts, Volume 46.

### 5.3. Os atletas não residentes<sup>499</sup>

Os atletas e artistas estão entre os indivíduos que se deslocam mais na comunidade internacional. Os tipos de serviços executados, numa base diária, e os tipos de rendimentos provindos desses serviços são bem variados dependendo da natureza e nível de actividade.

Os artistas e atletas viajam o globo para trabalhar em filmes e exposições de televisão, trabalham em acontecimentos de caridade, participam e promovem acontecimentos desportivos e competições. Portanto, com um artista ou um atleta sabe-se, na comunidade internacional, que o seu rendimento pode não só ser auferido no país de residência mas também noutros países.

Os problemas com a cobrança de impostos sobre os prémios pagos por alguns países pelo desempenho dos seus atletas durante as competições internacionais ilustra claramente como pode ser difícil fazê-lo, por causa do curto espaço de tempo que permanecem no país, e a falta de uma ligação forte ou laços com esse país. Esse problema surgiu antes do início dos Jogos Olímpicos de 2000 em *Sydney*. A administração fiscal australiana indicou originalmente que qualquer atleta que recebesse prémios dos seus comités olímpicos nacionais ou patrocinadores seria responsável pelo pagamento de imposto na Austrália porque os desempenhos tiveram lugar no solo australiano.

No entanto, quando os atletas olímpicos receberam rendimentos no desempenho em competições, surgiram os problemas relativos ao modo como esse rendimento seria tributado. O pagador, o comité olímpico nacional ou um patrocinador, não estavam localizados na Austrália. Como resultado, a Austrália não tinha nenhuma possibilidade de exigir que o pagador fizesse um pagamento de imposto. Com efeito, a administração fiscal australiana esperou que os atletas voluntariamente a informassem dos seus rendimentos.

Na teoria, qualquer país, pode tributar um atleta pelos seus rendimentos obtidos nesse país. No entanto, na prática, isso acarreta um ónus para o atleta. Com toda a probabilidade, os atletas podem pagar o imposto. No

---

<sup>499</sup> Winnie Jr., Ralph, (2005) A Separate International Tax Regime for Nonresident Athletes, Special Reports, Tax Notes International; Molenaar, Dick (2005), Taxation of International Performing Artists, Doctoral series, 10, IBFD.

entanto, as pessoas que administram o seu património acham frustrante, especialmente pelos altos custos de cumprimento fiscal<sup>500</sup>.

### 5.3.1. A definição de Artista e Atleta

Embora possa parecer que o termo "atleta" e "artista" são idênticos, há uma distinção entre as duas categorias. Essa distinção deve ser entendida antes de uma análise completa da praticabilidade de um regime fiscal especial para atletas não residentes. Embora seja importante para as administrações fiscais prevenir que o imposto se torne injustamente pesado e “caro” para atletas não residentes. Se estes são tratados da mesma maneira como os outros profissionais não residentes que fornecem serviços pessoais, os países devem ser capazes de reter a sua parte do imposto sobre o rendimento ganho por atletas estrangeiros. Mais ainda, é questionável se artistas e atletas devem ser tratados de forma diferente, comparados com outros indivíduos que fornecem serviços altamente móveis, tal como arquitectos, engenheiros, ou executivos.

É questionável se os atletas devem ser tratados de forma diferente para fins de tributação, face a outros indivíduos que fornecem serviços altamente móveis.

Mas antes de qualquer discussão, quem pode ser considerado artista e atleta? De acordo com John Coneys Jr., e Jonathan Beck<sup>501</sup>, os sujeitos são tratados como "artistas" ou "atletas" se a sua actividade constitui um desempenho público, não trabalhando simplesmente atrás dos bastidores, como um produtor, director ou treinador. É ponto assente que actores de filmes, músicos, e apresentadores são artistas. Portanto, o termo “atleta” foi designado para incluir todos os desportistas no sentido amplo da palavra. Nenhum grau particular de profissionalismo é exigido. No entanto, os termos "artista" e "desportista" foram usados na OCDE, 1992 - convenção modelo, e convenção modelo dos Estados Unidos. Ambos analisaram como evitar a dupla tributação internacional de rendimento e capital pelos artistas e atletas não residentes.

<sup>500</sup> Steinberg Leigh, agente e responsável contabilístico de atletas famosos.

<sup>501</sup> Coneys Jr., John, Beck, Jonathan e Crawford, Charles (2000), U.S. Tax Planning for Non-U.S. Entertainers and Athletes, *PricewaterhouseCoopers LLP*.

Os objectivos da administração fiscal e dos atletas devem ser equilibrados. O objectivo da administração fiscal é receber uma parte do rendimento (imposto) derivado de serviços prestados pelo atleta no país da fonte deste rendimento. O atleta, por outro lado, quer reduzir o risco de dupla tributação. Assim, desenvolveu-se uma solução para harmonizar os interesses de ambos, com a criação de tratados bilaterais.

### 5.3.2. Regime especial de tributação

Há consenso, em muitos países, que os atletas não devem ser tratados de forma diferente de outros que fornecem serviços pessoais. Aliás, na convenção modelo OCDE, defende-se que "sejam preferencialmente usados meios que não retirem o artista ou atleta das categorias principais de contribuintes a que eles pertencem". De acordo com Daniel Sandler (1995), um regime separado de retenção na fonte somente para artistas e atletas, em vez de um regime geral de retenção aplicável a todos os não residentes que fornecem serviços pessoais no país de fonte, cria enormes dificuldades.

Em primeiro lugar, a legislação adicional deveria ser objectiva e claramente definida para que todos os contribuintes residentes e as autoridades que cobram impostos no país de fonte saibam o que é esperado e é exigido. Segundo, uma definição compreensiva dos termos "artistas e atletas" teriam que ser estabelecidos, assim como os diferentes tipos de rendimentos submetidos a esse regime de imposto.

Um regime especial de tributação para atletas toma em consideração a diversidade dos tipos de rendimentos que podem derivar de o atleta exercer uma actividade internacional e a natureza dos serviços que terá que executar, fazendo dos atletas os indivíduos mais "móveis" no mundo dos negócios. Incluir os atletas na mesma categoria com outras pessoas que fornecem serviços pessoais pode criar dificuldades administrativas e pode acabar com os pequenos negócios e com as empresas que criam emprego, investimento e oportunidades económicas no país de fonte. Isso é especialmente verdadeiro quando o governo de um país é influenciado por princípios de economia de mercado livre.



A importância de ter um regime especial de tributação para atletas não residentes também pode ser justificado sob uma “teoria de benefícios”. Na teoria “teoria dos benefícios”, os impostos cobrados pelo Estado são o preço de todos os serviços fornecidos pelo Estado aos seus contribuintes.

Os países da fonte querem tributar esse rendimento porque pode não ser tributado em qualquer outra jurisdição. Atletas famosos recebem benefícios superiores no país em que competiram, do que outros indivíduos que forneceram serviços pessoais nesse país.

Para avaliar a praticabilidade de um regime especial de tributação para atletas não residentes, os países devem reconhecer as dificuldades com que se deparam os atletas não residentes. Só então podem estabelecer regras uniformes e directrizes que forneçam consistência ao tratamento dessa classe altamente especializada de contribuintes.

Muitas “estrelas de desportos de alto rendimento” ganham quantias substanciais nas competições internacionais e podem perfeitamente pagar a sua quota-parte de impostos. Assim, os atletas não residentes não estão financeiramente em desvantagem pelos regimes de tributação vigentes quando comparados com outros profissionais altamente “móveis”. Em muitos casos, os atletas recebem uma larga variedade de tipos de rendimentos, mas nem todos estão necessariamente relacionados com o desempenho real do atleta. Muitos atletas são pagos para publicitar produtos sem ligação às suas actividades desportivas.

Também podem surgir problemas em identificar os rendimentos associados com o atleta individual.

Os países também devem reconhecer as dificuldades de tributação dos atletas não residentes, embora a administração fiscal no país de fonte deva ser capaz de obter informações sobre as actividades do atleta para prevenir possíveis evasões fiscais. Isso pode ser realizado se os países nos quais o atleta obtém rendimentos, cooperam na troca de informação e fornecem informação sobre o rendimento obtido pelo atleta não residente. Atletas com lucros substanciais podem ser capazes de “esconder” o seu dinheiro em paraísos fiscais (*offshores*).

Um regime especial de tributação para atletas não residentes deveria tentar melhorar a capacidade de um país em tributar os rendimentos do atleta, quando obtidos dentro das suas fronteiras.

### 5.3.3. A caracterização do Rendimento: alguns casos seleccionados

Para avaliar a praticabilidade de um regime especial de tributação para os atletas não residentes, é importante reconhecer e identificar a diversidade de rendimentos sujeitos a imposto nos países onde os serviços são executados.

O rendimento "indirecto" surge quando há um pagamento recebido pelo atleta internacional, de um fabricante de um produto particular, em troca do uso do seu nome ou imagem, para vender o produto. Nos Estados Unidos, rendimento de "patrocínio" surge quando há um pagamento feito a um atleta estrangeiro sob contratos de patrocínio relativo ao período em que o atleta estrangeiro compete nos Estados Unidos. Por exemplo, quando um corredor de automóveis compete no *Indianapolis 500* e usar um capacete com o nome de um patrocinador, ou quando um nadador compete nos Estados Unidos na "*World Cup of Swimming*" com um fato de banho com o nome de um patrocinador, os rendimentos de patrocínio recebidos dessa empresa e relacionado com a competição ocorrida nos Estados Unidos deve estar sujeito a tributação dos EUA.

Em muitos exemplos, há atletas que, como parte de uma equipa, recebem um adiantamento, em troca de usar uma marca particular em competição. Aos atletas pode ser pedido para aparecerem num anúncio publicitário da *Adidas* e concordarem em associarem o seu nome com a companhia *Adidas*. Alguns atletas podem até receber uma percentagem das vendas baseada no número de *itens* vendidos ao público em geral. Como previamente discutido, esses contratos "indirectos" ou são tributados como rendimento de *royalties* ou como rendimento de prestação de serviço, dependendo do grau de participação activa do atleta.

Um exame da praticabilidade de um regime especial de tributação para atletas não residentes exige também uma avaliação da linguagem do contrato

e a substância da transacção subjacente baseados num padrão razoável objectivo. Isso deve ser conclusivo para considerar se os pagamentos podem ser classificados como rendimento de prestação de serviços ou rendimento de *royalties*.

Outro tipo de rendimento que os atletas recebem é um “bónus de assinatura” (contrato). Esse bónus ocorre quando um atleta assina um contrato onde concorda jogar para uma equipa particular e recebe uma “gratificação” só por aprovar o contrato.

Se o bónus não for compensação pelo trabalho nem serviços pessoais executados e efectivamente não conexos com um negócio efectuado nos Estados Unidos, o imposto sobre o rendimento deve ser objecto de retenção prevista na lei.

Muitos atletas profissionais recebem ainda rendimentos durante o período de treino. O treino normalmente acontece no seu país de residência.

No entanto, de acordo com muitos tratados internacionais, que contêm disposições específicas para cobrir o tempo integral de treino e aprendizagens, o rendimento derivado de actividades de treino é somente tributável no país de residência. Essa disposição existe no artigo XIX do tratado entre Canadá-EUA.

Contudo, a aplicação dessas cláusulas do tratado a atletas não é sempre óbvia. Portanto, é exigida, normalmente, uma análise cuidadosa.

É absolutamente necessário criar um mecanismo para assegurar que o imposto sobre o valor acrescentado é adequadamente cobrado e recolhido quando o atleta executa os serviços no país que vai cobrar. O atleta não residente tem um interesse pessoal em registar-se para o pagamento do imposto sobre o valor acrescentado nesse país, porque pode querer reivindicar o retorno desse imposto pago no país pela promoção e actividades relacionadas com o desporto.

No entanto, o atleta não residente pode não querer pagar tanto imposto durante o fornecimento dos serviços porque pode não querer ser perturbado pelas complicadas questões administrativas exigidas pelo regime de imposto sobre o valor acrescentado.

Mesmo num país que use um regime de imposto sobre o valor

acrescentado, podem surgir problemas se o atleta não residente não preencher uma declaração de impostos nesse país, apesar de lhe ser exigido contra a sua vontade em declarar esse rendimento no seu país de residência.

#### 5.3.4. Propostas

Um regime especial de tributação para atletas não residentes deveria incorporar quatro considerandos chave para estabelecer regras uniformes e directrizes entre os países onde o atleta desenvolve a sua actividade.

Dada a globalização da economia mundial, é importante para os países trocarem informação quando os atletas competirem em competições desportivas internacionais. Os países devem acordar em trocar informações para verificar a residência do atleta, o montante de rendimento recebido pelo atleta não residente, o montante de imposto cobrado pelo país da fonte, e a natureza da actividade desenvolvida pelo atleta não residente.

Essa troca de informação deve ser baseada em critérios objectivos definidos e não deve servir como um veículo para onerar o atleta.

As autoridades fiscais do país da fonte geralmente retêm os impostos sobre o rendimento do atleta não residente a uma taxa fixa. O país de residência, ou isenta o rendimento obtido no país da fonte ou atribui um crédito pelo imposto pago neste país.

Para a retenção na fonte ser eficiente, o Comité de Assuntos Fiscais da OCDE recomenda que essa retenção deve ser aplicada sem tomar em consideração se o atleta teve uma base fixa no país de fonte ou se obtém o rendimento como trabalhador de uma empresa estrangeira que não possui nenhum estabelecimento estável nesse país. Portanto, o atleta não residente não teria que se deparar com a difícil tarefa de preencher uma declaração de impostos estrangeira, nem submeter-se a obrigações fiscais adicionais.

Aos atletas deve ser exigido que preencham uma declaração de impostos anual nos seus países de residência. Logo, o país de residência teria a obrigação de fornecer essa informação e documentação ao país da fonte. Isso preveniria que o atleta tivesse de preencher múltiplas declarações de impostos para cada país em que ele competiu e diminuiria as dificuldades

administrativas de cumprimento das obrigações fiscais encontradas pelos atletas e pelos seus representantes fiscais.

Quando os atletas competem como parte de uma equipa, deve haver uma única declaração anual de impostos. A equipa está em melhor posição para controlar os salários (rendimentos) dos atletas nos diversos países onde as competições ocorrem. O custo de cumprimento fiscal transferia-se, deste modo, do atleta para a equipa, passando esta a ser responsável pela retenção do imposto devido pelo atleta, no país da fonte.

#### 5.4. A jurisprudência internacional e europeia

##### 5.4.1. *André Agassi vs S. Robinson – HM Inspector of Taxes*

Este primeiro caso que relatamos teve início em 1999/2000, tendo a primeira decisão ocorrido em 2004 e a segunda decisão, em 2006. Apresentamos as duas decisões dos tribunais e, em nota de rodapé, a interpretação de alguns especialistas ingleses.

A primeira decisão é intitulada, por alguns analistas (e.g. *Johnathan Rickman*), da seguinte forma: “*André Agassi ganha Recurso de Apelação no Reino Unido relativo a Impostos*”.

*André Agassi*, estrela de ténis dos EUA, ganhou, em 19 de Novembro de 2004, o recurso num tribunal de Apelação de Londres, intentado contra ele pelo Reino Unido sobre receitas de patrocínio obtidas enquanto trabalhou (jogou) no Reino Unido.

A decisão anulou uma interpretação do *High Court* (Tribunal Superior) das secções 555 a 558 do capítulo III, parte XIII do ICTA de 1988 (código de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas).

O *High Court* (Tribunal Superior) sustentava que os pagamentos recebidos por Agassi através das Empresas Agassi, Inc., uma companhia controlada nos EUA, por contratos de patrocínio para roupa de desporto, enquanto jogador no Reino Unido, constituíam um negócio levado a cabo no Reino Unido.

Os rendimentos de Agassi foram avaliados, tendo sido apurado um excedente de £27,500 relativo a impostos (além dos indicados pelo atleta) nos

anos 1998-1999<sup>502</sup>.

O Tribunal de Apelação<sup>503</sup> concluiu que a empresa de Agassi bem como o pagamento de impostos relativo a patrocínios obtidos enquanto jogador nos torneios de ténis no Reino Unido, não caíam na competência jurisdicional do Reino Unido, porque nenhuma dessas empresas que o patrocinaram, nem a própria empresa do Agassi<sup>504</sup>, tinham presença fiscal no Reino Unido.

Foi, alegadamente, negada ao *Inland Revenue* (Administração Fiscal Inglesa) permissão para apelar da decisão, mas este indicou que recorreria directamente à *House of Lords*, o tribunal mais elevado na hierarquia no Reino Unido, para contestar a decisão.

Os observadores<sup>505</sup> diziam que esta decisão poderia levar a uma perda de receita próxima de £500 milhões, no caso de futuras acções intentadas por outras figuras mundiais do desporto e artistas.

A segunda decisão é datada de 18 de Maio de 2006 e altera, de forma radical, a primeira decisão tomada, indicando que “André Agassi perdeu ontem a sua longa batalha legal com o *Inland Revenue*”.

A *House of Lords*<sup>506</sup>, por uma votação de 4 a 1, alterou a recente decisão do *Court of Appeal* (Tribunal de Apelação) e decidiu contra Agassi na sua disputa de que ele não teria nenhuma responsabilidade fiscal, no que diz respeito a determinados pagamentos de rendimentos relacionados com as suas participações em torneios de ténis no Reino Unido<sup>507</sup>.

---

<sup>502</sup> Agassi apresentou rendimentos relativos a 1998/99, exibindo certos recibos da *Nike* e da *Head* mas o inspector fiscal considerou haver um imposto adicional de cerca de £27,500 em pagamentos adicionais, por considerar terem sido recebidos pela *Agassi Inc.* da *Nike* e da *Head*. Agassi apelou desta notificação.

<sup>503</sup> O Tribunal considerou que, relativamente aos contratos com a *Nike* e a *Head*, nenhuma destas empresas tinha “presença” no Reino Unido. Nem os pagamentos a *Agassi Inc.* foram efectuados no Reino Unido. Os pagamentos foram, contudo, pagamentos com uma conexão “*prescribed kind*” e com uma “*relevant activity*” (ambos os termos estão definidos na lei) desenvolvida por Agassi no Reino Unido.

<sup>504</sup> Agassi nunca foi residente ou teve domicílio no Reino Unido. O recurso esteve relacionado com a responsabilidade fiscal relativa ao ano de 1998/99, quando participou em torneios de ténis, incluindo Wimbledon. Agassi possuía e controlava a *Agassi Enterprises Inc.* cujo negócio incluía contratos com os fabricantes de roupa e equipamento desportivo. Publicitava essas marcas recebendo, em troca, pagamentos feitos à *Agassi Enterprises Inc.*

<sup>505</sup> Rickman, Johnathan (Tax Analysts) Tax Notes International, November 29, 2004.

<sup>506</sup> A *House of Lords* deliberou que os artistas e desportistas estrangeiros cujas “empresas controladas” e sediadas no estrangeiro recebam pagamentos conectados com as suas actividades comerciais no Reino Unido, são passíveis de imposto. Isto aplica-se mesmo quando a empresa que faz os pagamentos não tenha presença fiscal no Reino Unido, devido ao “o princípio da territorialidade” não limitar o efeito previsto na secção nº555 (2) da *Income and Corporation Taxes Act 1998*.

<sup>507</sup> Hedley Julian, *head tax* na *Tenon Media*, afirma que as regras estabelecidas pelos *Lords* criam “um perigoso precedente” fazendo tender demasiado a balança a favor da *HM Revenue & Customs* (HMRC). Considera que o

Agassi, não sendo residente nem tendo domicílio no Reino Unido, negociou através de uma empresa de serviços pessoais, Agassi Empresas Inc., controlada por si próprio e sediada nos EUA. Recebeu pagamentos da *Nike Inc.* e da *Head Sports AG* (nenhuma das quais tem presença fiscal ou domiciliária no Reino Unido).

Agassi tinha argumentado que, apesar de uma percentagem dos pagamentos poderem estar directamente ligados com a sua *performance* nos torneios de ténis do Reino Unido, não teria nenhuma obrigação fiscal, de acordo com a legislação relevante aplicável. Sendo que o contribuinte não tinha uma presença fiscal no Reino Unido, não poderia ser alvo de uma retenção fiscal obrigatória devido ao chamado "princípio da territorialidade" que afirma que, a menos que o contrário esteja expressamente afirmado ou simplesmente implícito, a legislação do Reino Unido é apenas aplicável a sujeitos britânicos ou àqueles que derivem rendimentos do Reino Unido e se tornem sujeitos à jurisdição britânica<sup>508</sup>.

O *Court of Appeal* (Tribunal de Apelação) tinha deliberado a favor de Agassi. No entanto, os *Lords* alegaram que era necessário questionar se a limitação territorial implícita poderia ser também interpretada como estabelecendo uma carga fiscal primária<sup>509</sup>. A resposta foi afirmativa. Deve simplesmente colocar-se à consideração a natureza e o *status* do pagamento e não a identidade do próprio contribuinte. Afirmou ainda que a legislação foi introduzida não apenas para providenciar uma melhoria na máquina fiscal mas

---

caso "não envolveu nenhum tipo de tentativa de evasão de imposto" mas, pelo contrário, diz respeito "à construção da lei fiscal e ao direito do Reino Unido em tributar os ganhos auferidos fora do Reino Unido." Acrescentou ainda: "Isto é apenas parte de uma longa disputa que afecta os artistas não residentes no que diz respeito aos direitos do valor de imagem e de que forma os rendimentos são qualificados para serem tributados no Reino Unido."

<sup>508</sup> "O *Inland Revenue*, por outro lado, apontou várias incongruências, caso estes argumentos estivessem correctos. Isto significaria que artistas e desportistas estrangeiros, que ganham dinheiro com os seus contratos comerciais do patrocínio ligados às suas actividades profissionais neste país, poderiam evitar a responsabilidade fiscal relativa a esses ganhos, assegurando-se simplesmente que esse dinheiro fosse pago por uma companhia estrangeira sem presença comercial ou activos neste país." (LJ Scott).

<sup>509</sup> *Lord Justice Scott* afirmou que se pode concluir claramente que "... a intenção legislativa em relação às secções nº 555 e nº 556... era que os artistas e desportistas estrangeiros que, ou cujas empresas controladas, recebem pagamentos relacionados com as suas actividades comerciais no Reino Unido, devem estar sujeitos, de acordo com a secção nº 18 (1) (a) (iii) (of ICTA 1988), a tributação e que o princípio da territorialidade não pode ser aplicado para limitar o claramente estabelecido na secção nº 555 (2)" (Andrew Goodall TaxationWeb).



também para expandir o âmbito da base fiscal. Assim, a decisão<sup>510</sup> salvaguardou, provavelmente, milhões de libras de futuros reembolsos para o Tesouro<sup>511</sup>.

#### 5.4.2. *Commissioner of Taxation vs Stone*<sup>512</sup>

O *High Court* (Tribunal Superior) da Austrália, no passado dia 26 de Abril de 2005, aplicou uma decisão de tributar os rendimentos, numa atleta, provenientes de pagamentos de prémios e bolsas para as suas actividades desportivas. Talvez reflectindo a obsessão dos australianos com todas as coisas que dizem respeito ao desporto, uma disputa considerada à partida, relativamente sem importância, rapidamente se transformou numa questão judicial que chegou até ao mais alto Tribunal do país e atraiu toda a atenção nacional.

O caso, “*Commissioner of Taxation v. Stone (2005) HCA 21*”, foi um apelo feito pela Administração Fiscal Australiana contra uma lançadora de dardo em competições desportivas para amadores participando, posteriormente, em competições internacionais e nacionais antes de se juntar à equipa olímpica australiana nos Jogos Olímpicos de Atlanta em 1996. A contribuinte competiu, subsequentemente, na Taça do Mundo em 1998 e nos Jogos de Boa Vontade. Durante o ano de 1999 recebeu várias quantias relacionadas com as suas performances de lançadora de dardo, incluindo prémios em dinheiro, subsídios do Comité Olímpico Australiano e Academia de Atletismo de *Queensland* (onde viveu), prémios de presença e benefícios em espécie (especialmente equipamento desportivo) de patrocinadores.

O comissário fiscal avaliou a contribuinte em todos esses rendimentos e a contribuinte apelou ao Tribunal Federal. O seu apelo foi parcialmente bem

---

<sup>510</sup> O HMRC declinou comentar a decisão da *House of Lords* e apenas disse que aquela confirma “que nossa aplicação da legislação existente está correcta”.

<sup>511</sup> A derrota de Agassi pela *House of Lords* estabelece um perigoso precedente – a *House of Lords* deliberou contra a estrela do ténis dos E.U.A., André Agassi, após longa batalha contra a *Revenue & Customs* sobre a responsabilidade fiscal relativa a patrocínios e pagamentos efectuados. Os peritos sugerem que a derrota de Agassi significa que às celebridades estrangeiras serão negados reembolsos superiores a £500 milhões. No entanto, esta situação ainda não está totalmente resolvida e promete ser uma outra longa e dura batalha.

<sup>512</sup> Krever, Richard, (2005), *Court Decision Reflects Australia’s Peculiar Notion of “Income”*, News, Australia, Tax Notes International.



sucedido, com o juiz de primeira instância a considerar que os benefícios de patrocínio constituíam rendimento, mas considerando os outros rendimentos como não tributáveis. O comissário fiscal apelou ao Tribunal Federal, que confirmou que esses benefícios constituíam rendimento sujeito a imposto mas que os subsídios e os prémios não. O comissário apelou, então, ao Tribunal Superior.

A lei australiana sobre imposto de rendimento considera-o como um imposto global, aplicado a rendimentos mundiais dos residentes e para o rendimento de fonte australiana, nos não residentes. A legislação, no entanto, não define rendimento, e o sistema judicial desenvolveu um conceito judicial do que o termo implica. Esse conceito é baseado principalmente nas noções de *trust* do Reino Unido, que procuram distinguir lucros ou ganhos derivados de *trustees* e aqueles que, com um carácter de rendimento, devem ser distribuídos aos beneficiários de *trust* e aqueles que, com um carácter de rendimentos de capital, devem ser distribuídos aos beneficiários dos *trusts*.

Um pagamento terá um carácter de rendimento só se puder comprovar-se que esse pagamento é o produto directo de uma prestação pessoal ou de serviços pessoais (tal como emprego) ou actividades de negócio, ou que o pagamento é o retorno de um investimento. Os outros ganhos ficam fora do conceito judicial de rendimento.

Os ganhos da contribuinte “*Stone*” eram claramente não retornos de investimentos nem de rendimentos de prestação de serviços pessoais. Assim, o único meio de o comissário poder considerar os ganhos como rendimento seria mostrar que eram produto de um “negócio”, operado pela contribuinte, distinto do seu emprego. Para fazer isso, o comissário teria que mostrar que essas actividades reflectiam os ganhos de um negócio normal.

Em primeiro lugar, o comissário demonstrou que alguns pagamentos foram feitos e recebidos na base de acordos que exigiam que a contribuinte empreendesse certas obrigações ou se inibisse de aceitar outras.

De seguida, o comissário mostrou que, mesmo os pagamentos não solicitados, impõem condições à contribuinte e devem ser tratados da mesma forma que a primeira categoria de pagamentos, se a contribuinte soubesse

que, ao aceitar esses pagamentos, estava implicitamente a concordar com as condições inerentes a esses pagamentos.

Era mais difícil, no entanto, aplicar essa lógica aos verdadeiros prémios que a contribuinte recebeu. A jurisprudência australiana considerava geralmente estes pagamentos como fora da categoria de rendimento, para os amadores que não esperam “prémios” como resultado das suas actividades. Por contraste, os “prémios” são considerados como rendimento dos profissionais de futebol, basquetebol, entre outros. Embora esperem ganhar os “prémios” (por exemplo, melhor jogador de uma partida), reconhecem a possibilidade de ganhar como um incidente da sua profissão.

O Tribunal Superior concluiu que os “prémios” da contribuinte constituíam rendimento, caracterizando-os como recompensa de um negócio, de um negócio derivado, de onde derivou uma recompensa financeira por competir e ganhar nas provas de atletismo. Ainda que o objectivo da contribuinte fosse alcançar êxito desportivo em detrimento de recompensas financeiras, as suas actividades vistas na globalidade revelam consistência, aplicação e método que constituem o cerne de um negócio.

Com a confirmação desta decisão, direccionada para esta situação particular e específica, permanece pouco claro o quão importante será como precedente judicial para decisões futuras.

De facto, segundo o autor, é raro o *High Court* (Tribunal Superior) permitir que esta disputa chegasse onde chegou, não fosse a paixão nacional (australiana) por todas as coisas relacionadas com o desporto.

#### 5.4.3. *Centro Equestre da Lezíria Grande Lda. vs Bundesamt für Finanzen*<sup>513</sup>

Foi submetido ao Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias um pedido de decisão prejudicial apresentado por decisão do *Bundesfinanzhof*<sup>514</sup>, de 26 de Maio de 2004, no processo *Centro Equestre da Lezíria Grande Lda. contra Bundesamt für Finanzen*, (Processo C-345/04) que deu entrada na

<sup>513</sup> Processo C-345/04.

<sup>514</sup> Jurisdiction de renvoi Bundesfinanzhof - Parties dans la procédure au principal (*Partie* requerante: Centro Equestre da Lezíria Grande Lda, *Partie* défenderesse: Bundesamt für Finanzen).

Secretaria do Tribunal de Justiça em 12 de Agosto de 2004.

O *Bundesfinanzhof* solicitou ao Tribunal de Justiça que se pronunciasse a título prejudicial sobre a seguinte questão:

“O artigo 59º do Tratado que institui as Comunidades Europeias opõe-se a que um nacional de outro Estado-Membro, sujeito a uma obrigação fiscal limitada na Alemanha, apenas possa pedir o reembolso do imposto aplicável aos seus rendimentos na Alemanha, cobrado mediante retenção na fonte, quando as despesas profissionais que apresentem uma relação económica directa com estes rendimentos sejam superiores a metade dos rendimentos?”<sup>515</sup> (Dedutibilidade das despesas que apresentam uma relação económica com os serviços executados no Estado de tributação).

O Centro Equestre da Lezíria Grande, Lda. (CELG) é uma sociedade de capitais de direito português cuja sede e direcção se situam em Portugal. Em 1996, organizou uma digressão de representações equestres e de lições de ensino de cavalos, em catorze cidades de diversos países da União Europeia, incluindo onze situadas na Alemanha.

O CELG está parcialmente sujeito a imposto sobre as sociedades na Alemanha sobre os rendimentos obtidos naquele Estado-Membro. Em 1997, o CELG solicitou ao *Bundesamt für Finanzen*<sup>516</sup> (BfF), com base no artigo 50º, § 5, nº 3, da *Einkommensteuergesetz* (EStG), o reembolso do imposto sobre as sociedades retido na fonte sobre aqueles rendimentos, no valor de 71.759 DM<sup>517</sup>, bem como da sobretaxa de solidariedade, no montante de 5.381,85 DM.

Para o efeito, e a pedido do BfF, o CELG apresentou um balanço português autenticado, no qual era referido um determinado número de despesas relativas a toda a digressão (14 espectáculos) realizada em 1996, na Alemanha, Irlanda e Grã-Bretanha.

Este balanço apresentava as seguintes despesas: despesas com comunicações, viagens, alojamento e publicidade; despesas com pessoal; despesas correntes com os cavalos; despesas de água e de electricidade; despesas de veterinário e de medicamentos; despesas com ferrador;

<sup>515</sup> Jornal Oficial da União Europeia C 273/10, de 6 de Novembro de 2004.

<sup>516</sup> Direcção Federal das Finanças.

<sup>517</sup> Deutsche Mark (marco alemão).

equipamento de cavalos e cavaleiros e amortização de vestuário; amortização de cavalos; despesas de transporte em veículos pesados (reparações múltiplas necessárias devido a deslocações de grande distância e a depreciação) e, finalmente, despesas de consultadoria fiscal.

Uma vez que onze espectáculos tiveram lugar em cidades alemãs, o CELG calculou que 11/14 das despesas ocorreram na Alemanha, o que correspondia a 367.028,70 DM. Como as receitas de toda a digressão ascenderam a 354.361 DM, o CELG calculou ter sofrido prejuízos no montante de 12.667,70 DM.

O BfF indeferiu o reembolso solicitado pelo CELG em virtude, nomeadamente da ausência parcial de relação económica directa entre as despesas e os rendimentos obtidos na Alemanha, bem como por não terem sido apresentados os documentos originais comprovativos das despesas alegadas.

O CELG impugnou esta decisão interpondo recurso para o *Finanzgericht Köln* (tribunal tributário de Colónia). Nessa altura, invocou outras despesas, correspondentes, nomeadamente, a metade das despesas de contabilidade e a uma percentagem *pro rata* das licenças. O *Finanzgericht* negou provimento a este recurso, tendo considerado que mais algumas das despesas invocadas não tinham relação directa com os rendimentos. Além disso, segundo verificou este órgão jurisdicional, as despesas suportadas pelo CELG directamente relacionadas com as receitas obtidas na Alemanha não excederam 50% destas. A CELG interpôs então recurso de “Revision” do acórdão do *Finanzgericht Köln para o Bundesfinanzhof*.

Seguidamente, apresentamos, no essencial, as questões colocadas pelo *Bundesfinanzhof* (Alemanha) no quadro do presente pedido de decisão prejudicial, que teve origem num litígio entre uma sociedade de direito português e a administração fiscal alemã em razão da recusa por parte desta última, no âmbito de um processo de reembolso do imposto pago por aquela sociedade sobre os rendimentos obtidos de espectáculos equestres por ela apresentados na Alemanha, em tomar em consideração o conjunto das despesas profissionais suportadas, relacionadas com aquelas actuações.

O artigo 59º do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 49º CE) deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação fiscal de um Estado-Membro por força da qual uma sociedade com sede noutra Estado-Membro não pode, no quadro de um procedimento de reembolso do imposto, imputar as despesas profissionais em que incorreu para realizar uma prestação de serviços no primeiro Estado, a não ser que as mesmas tenham uma relação económica directa com os rendimentos resultantes dessa prestação, enquanto a uma sociedade com sede naquele mesmo Estado não se aplica uma condição dessa natureza?

Por outro lado, o artigo 59º do Tratado opõe-se a uma legislação fiscal de um Estado-Membro segundo a qual o reembolso do imposto previamente pago por uma sociedade com sede num outro Estado-Membro não pode ser efectuado a não ser que as despesas profissionais cuja imputação é solicitada excedam metade dos rendimentos obtidos por esta sociedade no primeiro Estado?

No quadro jurídico fiscal alemão, as sociedades que não tenham a sua sede nem a sua direcção na Alemanha estão sujeitas a tributação parcial, ou seja, apenas os rendimentos que obtêm naquele Estado-Membro são sujeitos a imposto<sup>518</sup>.

Deste modo, os rendimentos obtidos por uma sociedade de capitais de direito português, cujas sede e direcção não se situam na Alemanha, derivados (provenientes) de espectáculos equestres realizados naquele Estado-Membro, estão sujeitos a imposto sobre as sociedades naquele mesmo Estado<sup>519</sup>. Esta sociedade pertence, portanto, à categoria dos sujeitos passivos parcialmente sujeitos ao imposto sobre as sociedades na Alemanha. Em consequência, está sujeita a uma obrigação fiscal limitada neste Estado-Membro.

---

<sup>518</sup> Nos termos do artigo 2º, nº 1, da Lei alemã relativa ao imposto sobre as sociedades (*Körperschaftsteuergesetz*), na redacção de 1991 (BGBl. 1991, a seguir «KStG»), as sociedades não estabelecidas na Alemanha estão parcialmente sujeitas ao imposto na Alemanha apenas pelos rendimentos aí auferidos.

<sup>519</sup> De acordo com o artigo 49º, nº 1, da Lei do imposto sobre o rendimento (*Einkommensteuergesetz*), na redacção de 1997 (BGBl. 1997, a seguir «EStG 1997»), conjugado com o § 8, nº 1, da KStG e com o artigo 17º, nº 2, da Convenção entre a República Portuguesa e a República Federal da Alemanha para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento e sobre o capital (*Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Portugiesischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen*), de 15 de Julho de 1980 (BGBl. 1982, II, p. 129; Diário da República, I série, nº 126, de 3 de Junho de 1982), as receitas auferidas por uma sociedade de direito português no âmbito de representações artísticas dadas na Alemanha estão sujeitas ao imposto alemão sobre as sociedades.

No caso dos sujeitos passivos parcialmente sujeitos a tributação, a cobrança do imposto sobre o rendimento é feita por via de retenção na fonte sobre os rendimentos resultantes de manifestações de carácter artístico, desportivo ou outras, organizadas na Alemanha<sup>520</sup>. A taxa de retenção na fonte aplicável a uma sociedade parcialmente sujeita a tributação neste Estado-Membro era, à data dos factos do processo principal, de 45%<sup>521</sup>.

O imposto que incide sobre os rendimentos sujeitos a retenção na fonte é considerado pago pela aplicação dessa retenção<sup>522</sup>, a qual se entende ter carácter definitivo. Contudo, esta regra tem uma excepção, dado que um contribuinte sujeito a uma obrigação fiscal limitada pode requerer o reembolso total ou parcial do imposto deduzido e pago. Este reembolso pressupõe que as despesas profissionais com relação económica directa com os rendimentos tributados sejam superiores a metade do valor destes últimos<sup>523</sup>.

O imposto pago é então reembolsado se o seu valor exceder 50% da diferença entre os rendimentos e as despesas profissionais que apresentem relação económica directa com aqueles rendimentos<sup>524</sup>.

Ao contrário das pessoas parcialmente sujeitas a tributação, as que estão sujeitas a tributação pela globalidade dos seus rendimentos e, portanto, sujeitas a uma obrigação fiscal ilimitada na Alemanha, podem deduzir dos seus rendimentos tributáveis naquele Estado-Membro, a totalidade das despesas relativas a manifestações de carácter artístico ou desportivo que tenham tido lugar no seu território<sup>525</sup> e independentemente destas despesas terem ou não

---

<sup>520</sup> O artigo 50º a, § 4, nº 1, da EStG, na redacção de 1990 (BGBl. 1990), na versão aplicável em 1996, tem a seguinte redacção:

“No caso de contribuintes parcialmente sujeitos ao imposto, a cobrança do imposto sobre o rendimento é feita por meio de retenção na fonte sobre os rendimentos auferidos por manifestações de carácter artístico, desportivo ou outro, organizadas na Alemanha ou pela sua exploração na Alemanha, incluindo os rendimentos gerados por outras prestações relacionadas com essas manifestações, independentemente de quem auferir as receitas (...).”

<sup>521</sup> Artigo 23º, § 1, da KStG.

<sup>522</sup> Artigo 50º, § 5, da EStG.

<sup>523</sup> No entanto, o artigo 50º, § 5, nº 3, da EStG 1997, aplicável retroactivamente ao exercício de 1996, dispõe que: “Um contribuinte sujeito a uma obrigação fiscal limitada, cujas receitas estejam sujeitas a retenção na fonte nos termos do artigo 50ºa, § 4, nº 1 ou 2, (pode) pedir o reembolso total ou parcial do imposto deduzido e pago. O reembolso está sujeito à condição de os custos de exploração ou despesas profissionais que tenham relação económica directa com as receitas serem superiores a metade destas.”

<sup>524</sup> Artigo 50º, § 5, nº 3, da EStG.

<sup>525</sup> Resulta dos autos apresentados no Tribunal de Justiça que, ao contrário dos contribuintes parcialmente sujeitos a imposto, os que estiverem integralmente sujeitos a imposto na Alemanha podem deduzir da sua receita tributável

uma relação económica directa com aqueles rendimentos. Portanto, as suas despesas gerais são também dedutíveis.

Por último, refira-se que, por força do artigo 24º, §1, alínea a) da convenção para evitar a dupla tributação, quando um residente na República Portuguesa obtiver rendimentos que, de acordo com o disposto naquela convenção, possam ser tributados na Alemanha, o primeiro Estado deduzirá do imposto devido sobre os rendimentos desse residente o imposto sobre o rendimento pago na Alemanha.

Na sua decisão de reenvio, o *Bundesfinanzhof*<sup>526</sup> começa por observar que, tendo em vista as conclusões do *Finanzgericht*, mesmo que as despesas suportadas pelo CELG sejam, na sua totalidade, superiores a metade dos rendimentos, tal não implica que seja dado provimento ao recurso de “Revision”, na medida em que as despesas gerais não são consideradas como tendo relação económica directa com os rendimentos auferidos na Alemanha, na acepção do artigo 50º, § 5, nº 3, da EStG.

O *Bundesfinanzhof* considera duvidosa a compatibilidade com o direito comunitário da desigualdade de tratamento que resulta da legislação fiscal alemã em matéria de determinação dos rendimentos entre, por um lado, o contribuinte sujeito a tributação sobre a globalidade dos seus rendimentos e, por outro, o contribuinte sujeito a uma obrigação fiscal limitada. Mais precisamente, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, esta diferença de tratamento pode ser contrária à liberdade de prestação de serviços garantida pelos artigos 59º e 60º do Tratado CE (actuais artigos 49º e 50º CE) e, em consequência, entrar em contradição com a jurisprudência do Tribunal de Justiça<sup>527</sup>.

Remetendo para esta jurisprudência, que também considera válida para as pessoas colectivas, o *Bundesfinanzhof* interroga-se sobre as razões

---

nesse Estado-Membro a totalidade das despesas relativas a manifestações de carácter artístico ou desportivo realizadas no território desse Estado.

<sup>526</sup> O *Bundesfinanzhof* observa que resulta dos factos apurados pelo *Finanzgericht Köln* que as despesas suportadas pela CELG com uma relação económica directa com as receitas auferidas por essa sociedade na Alemanha não ultrapassam 50% dessas receitas. Refere, porém, que a CELG alega ainda a existência de despesas gerais e que, embora reine uma certa confusão quanto à natureza, à composição e ao montante dessas despesas gerais, bem como à eventualidade de receitas adicionais a tomar em conta, resulta desses mesmos factos apurados que o conjunto das despesas efectuadas pela CELG, incluindo as despesas gerais, ultrapassa metade das receitas.

<sup>527</sup> Acórdão *Gerritse*, de 12 de Junho de 2003 - C-234/01, Colect., p. I-5933.



pelas quais o sujeito passivo não residente está em desvantagem em relação ao residente nos termos da legislação fiscal alemã.

A este respeito, o *Bundesfinanzhof* refere que, se tal desigualdade de tratamento puder ser justificada pelo facto das despesas indirectas em causa poderem ser invocadas simultaneamente no âmbito do processo de reembolso na Alemanha e no Estado de residência, o risco de dupla dedução existe da mesma maneira no que respeita às despesas que têm relação económica directa com os rendimentos auferidos na Alemanha.

Além disso, esse risco de dupla dedução das despesas profissionais é irrelevante, uma vez que o Estado de residência evita a dupla tributação com o Estado de origem do rendimento - como, no caso em apreço, a República Portuguesa com a República Federal da Alemanha - não através da isenção, mas da dedução do imposto retido na fonte na Alemanha ao imposto português a cobrar.

Por outro lado, o órgão jurisdicional de reenvio considera que o eventual risco de dupla dedução das despesas profissionais não justifica o tratamento desfavorável dos não residentes, dado que, em qualquer caso, a intenção de evitar a redução das receitas fiscais não pode ser considerada uma razão imperiosa de interesse geral<sup>528</sup>. Por último, segundo o mesmo órgão jurisdicional, esta desigualdade de tratamento não pode ser justificada pela necessidade de garantir a coerência do sistema fiscal em causa.

Tendo em consideração todo o exposto, o *Bundesfinanzhof* decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

“O artigo 59º do Tratado CE opõe-se a que um nacional de outro Estado-Membro, sujeito a uma obrigação fiscal limitada na Alemanha, apenas possa pedir o reembolso do imposto aplicável aos seus rendimentos neste país, cobrado mediante retenção na fonte, quando as despesas profissionais que apresentem uma relação económica directa com estes rendimentos sejam superiores a metade dos rendimentos?”

Segundo Philippe Léger<sup>529</sup> (2006), esta questão prejudicial comporta dois aspectos.

<sup>528</sup> Remete, a este respeito, para o acórdão de 16 de Julho de 1998, ICI (C-264/96, Colect., nº 28).

<sup>529</sup> Conclusões do advogado-geral Philippe Léger, apresentadas em 22 de Junho de 2006.



Em primeiro lugar, o *Bundesfinanzhof* pretende saber se o artigo 59º do Tratado (actual artigo 49º CE) deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação fiscal de um Estado-Membro por força da qual uma sociedade com sede noutra Estado-Membro, no quadro de um processo de reembolso do imposto retido na fonte sobre os rendimentos obtidos de uma prestação de serviços executada no primeiro Estado, só pode imputar as despesas profissionais em que incorreu para realizar essa prestação se estas despesas tiverem uma relação económica directa com os rendimentos, enquanto a uma sociedade com sede naquele mesmo Estado não se aplica essa condição.

Em segundo lugar, o *Bundesfinanzhof* questiona-se se este artigo do Tratado se opõe a uma legislação fiscal de um Estado-Membro segundo a qual o reembolso do imposto previamente pago por uma sociedade com sede noutra Estado-Membro só pode ser efectuado se as despesas profissionais cuja imputação é pedida excederem metade dos rendimentos obtidos por aquela sociedade no primeiro Estado.

Em suma, o *Bundesfinanzhof* convidou, por este meio, o Tribunal de Justiça a analisar a compatibilidade do artigo 50º, § 5, nº 3, da EStG com o artigo 59º do Tratado (actual artigo 49º CE), na medida em que a referida disposição de direito interno sujeita a imputação das despesas profissionais realizadas por um prestador de serviços não residente a duas condições cumulativas, a saber, por um lado, a condição da relação económica directa entre as despesas profissionais e os rendimentos e, por outro lado, a condição de essas despesas excederem metade das receitas auferidas por esse prestador de serviços no Estado em que exerceu a actividade.

Conforme foi acima referido, há que determinar se o artigo 59º do Tratado (actual artigo 49º CE) deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação fiscal de um Estado-Membro por força da qual uma sociedade com sede noutra Estado-Membro, no quadro de um procedimento de reembolso do imposto retido na fonte sobre rendimentos auferidos de uma prestação de serviços executada no primeiro Estado, só pode deduzir as despesas profissionais que suportou para realizar a prestação se estas tiverem uma relação económica directa com aquelas receitas, enquanto a uma

sociedade com sede naquele mesmo Estado não se aplica tal condição.

A condição relativa à relação económica que deve existir, por força do direito interno, entre as despesas profissionais cuja dedução é solicitada e a actividade que deu origem aos rendimentos tributados constitui uma expressão do princípio fiscal da territorialidade, que o Tribunal de Justiça reconheceu como sendo aplicável no direito comunitário<sup>530</sup>.

Está de acordo com este princípio que um Estado-Membro sujeite os contribuintes que residem no seu território a uma obrigação fiscal ilimitada, ou seja, a uma tributação sobre a globalidade dos seus rendimentos e que, em contrapartida, os sujeitos passivos não residentes sejam objecto de uma obrigação fiscal limitada neste Estado, o que significa que são apenas tributados pelos seus rendimentos provenientes de uma actividade exercida neste mesmo Estado.

Além disso, tratando-se de sujeitos passivos não residentes, está também de acordo com o princípio fiscal da territorialidade que, na determinação da matéria colectável do imposto que estes devem pagar, apenas sejam tomados em conta os rendimentos e as despesas relacionados com a actividade exercida no Estado de tributação para efeitos de cálculo do imposto devido neste Estado<sup>531</sup>.

Há que lembrar também que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, o artigo 59º do Tratado (actual artigo 49º CE) exige a supressão de qualquer restrição à livre prestação de serviços, imposta pela razão de o prestador estar estabelecido num Estado-Membro diferente daquele em que a

---

<sup>530</sup> Acórdãos de 15 de Maio de 1997, *Futura Participations e Singer*, C-250/95, Colect., p. I-2471, nº 19; de 26 de Outubro de 1999, *Eurowings Luftverkehr*, C-294/97, Colect., p. I-7447, nº 32; de 28 de Outubro de 1999, *Vestergaard*, C-55/98, Colect., p. I-7641, nº 15, de 14 de Dezembro de 2000, AMID, C-141/99, Colect., p. I-11619, nº 19; e de 13 de Dezembro de 2005, *Marks & Spencer*, C-446/03, Colect., p. I-10837, nº 29).

<sup>531</sup> Importa a este respeito fazer referência ao acórdão *Futura Participations e Singer*, já referido, no qual o Tribunal de Justiça devia pronunciar-se, nomeadamente, sobre se o artigo 52º do Tratado CE (actual artigo 43º CE) se opõe a que um Estado-Membro faça depender o transporte de perdas anteriores requerido por um contribuinte que tem uma sucursal naquele Estado sem aí ter estabelecido a sua residência da condição de essas perdas terem uma relação económica com os rendimentos obtidos pelo contribuinte nesse Estado. Esta condição significava que as únicas perdas susceptíveis de serem transportadas eram as que resultavam da actividade do contribuinte não residente no território do Estado-Membro onde é tributado. Depois de ter observado que, para efeitos do cálculo da matéria colectável do imposto dos contribuintes não residentes, apenas os ganhos e as perdas provenientes das suas actividades luxemburguesas são tomados em conta para efeitos do cálculo do seu imposto neste Estado, o Tribunal de Justiça considerou que "este regime, que está em conformidade com o princípio fiscal da territorialidade, não pode ser considerado como implicando uma discriminação, ostensiva ou dissimulada, proibida pelo Tratado".

prestação é efectuada<sup>532</sup>.

Philippe Léger (2006), alude que pode deduzir-se desta jurisprudência que o artigo 59º do Tratado (actual artigo 49º CE) não se opõe, enquanto tal, a uma condição relativa à existência de uma relação económica entre as despesas profissionais cuja dedução é pedida e os rendimentos tributados, como resulta do artigo 50º, § 5, nº 3, da *ESTG*.

Embora esta condição exigida pelo Estado-Membro de tributação para a dedutibilidade das despesas profissionais suportadas pelas sociedades prestadoras de serviços com sede noutro Estado-Membro se afigure, deste modo, justificada em face do princípio fiscal da territorialidade, as regras segundo as quais a referida condição é aplicada no direito interno não devem, contudo, conduzir a um tratamento discriminatório destas sociedades em relação às sociedades prestadoras de serviços que têm sede no Estado de tributação.

Por conseguinte, importa presentemente verificar se a aplicação da legislação fiscal alemã, na medida em que exige que a relação económica entre as despesas profissionais e as receitas das sociedades prestadoras de serviços com sede noutro Estado-Membro tenha carácter directo, não leva a um tratamento discriminatório dessas sociedades que seja contrário à liberdade de prestação de serviços.

Conforme alega o Governo alemão, devem distinguir-se três hipóteses, nos termos do seu direito interno<sup>533</sup>.

---

<sup>532</sup> Acórdãos de 4 de Dezembro de 1986, Comissão/Alemanha, 205/84, Colect., p. 3755, nº 25; de 26 de Fevereiro de 1991, Comissão/Itália, C-180/89, Colect., p. I-709, nº 15; e de 3 de Outubro de 2006, *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, C-290/04, ainda não publicado na Colectânea, nº 31).

<sup>533</sup> Em primeiro lugar, no caso de uma sociedade de capitais sujeita a tributação parcial na Alemanha, a legislação deste Estado-Membro autoriza-a a deduzir das suas receitas tributáveis a totalidade das despesas de exploração relativas aos espectáculos de equitação por ela apresentados. Não é feita qualquer distinção em função de as despesas apresentarem ou não uma relação económica directa com os rendimentos. Em consequência, as despesas gerais também são dedutíveis dos rendimentos tributáveis. Em segundo lugar, no caso de uma sociedade de capitais sujeita a tributação parcial na Alemanha e que exerça actividades semelhantes neste Estado-Membro, permite-se a dedução da totalidade das despesas de exploração se essa sociedade dispuser de um estabelecimento naquele mesmo Estado. Para que se considere que a referida sociedade tem um estabelecimento na Alemanha, basta que aí tenha um representante permanente ou uma unidade de exploração. Por último, uma sociedade de capitais que exerça actividades semelhantes na Alemanha, sujeita a uma tributação parcial e que não tenha um estabelecimento neste Estado-Membro, apenas poderá obter a imputação das suas despesas de exploração que apresentem uma relação económica directa com as suas receitas de origem alemã e, em

O Governo alemão admite que as sociedades tais como o CELG, que estão sujeitas a tributação parcial e não têm estabelecimento na Alemanha, são objecto de um tratamento fiscal diferente relativamente a outras sociedades de capitais. Segundo refere, esta diferença de tratamento não constitui uma discriminação contrária à livre prestação de serviços, na medida em que a situação de uma sociedade de capitais sujeita a uma obrigação fiscal limitada e que não tenha um estabelecimento na Alemanha não é comparável à de uma sociedade de capitais sujeita a uma obrigação fiscal limitada ou ilimitada que tenha um estabelecimento neste Estado-Membro<sup>534</sup>. No entanto, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que um regime fiscal que, no cálculo da matéria colectável de contribuintes não residentes num determinado Estado-Membro, apenas tome em conta os ganhos e perdas provenientes das suas actividades nesse Estado está em conformidade com o princípio da territorialidade consagrado no direito fiscal internacional e reconhecido pelo direito comunitário. No que respeita às despesas profissionais directamente relacionadas com a actividade exercida por um não residente num Estado-Membro e que aí tenha gerado rendimentos tributáveis, devem, em princípio, ser levadas em conta nesse Estado se os residentes forem tributados pelos seus rendimentos líquidos, após dedução dessas despesas<sup>535</sup>.

Portanto, Philippe Léger considera que aplicar-lhes um tratamento fiscal diferente no que respeita à possibilidade de deduzir essas despesas referentes às prestações executadas no Estado de tributação constitui uma discriminação contrária ao artigo 59º do Tratado (actual artigo 49º CE).

Assim, no exercício da sua competência fiscal, o Estado no território do

---

consequência, com a série de espectáculos que teve lugar na Alemanha (esta situação é a que corresponde à do CELG no caso em apreço).

<sup>534</sup> Conforme artigo 24º, nº 1, alínea a) da convenção, entre a Alemanha e Portugal para evitar a dupla tributação.

<sup>535</sup> No nº 27 do acórdão Gerritse, já referido, o Tribunal de Justiça considerou que, para efeitos de essas despesas serem tomadas em conta, os residentes e os não residentes estão em situação comparável. Por conseguinte, na medida em que um Estado-Membro concede aos residentes a faculdade de deduzirem essas despesas, não pode, em princípio, excluir a possibilidade de os não residentes as tomarem em conta. Para chegar a essa conclusão, o Tribunal de Justiça teve de se assegurar de que eram comparáveis a situação dos residentes e a dos não residentes relativamente à possibilidade de deduzir despesas profissionais. Nesta perspectiva, declarou que “as despesas profissionais em causa estão directamente relacionadas com a actividade que esteve na origem dos rendimentos tributáveis na Alemanha, pelo que os residentes e os não residentes estão, sob este aspecto, em situação comparável”. Segundo Philippe Léger nada se opõe a que o mesmo se aplique também ao caso em que sejam sociedades e não pessoas singulares a invocar a liberdade de prestação de serviços.

qual a actividade gerou rendimentos tributáveis deve prever que as despesas directamente ligadas a essa actividade possam ser tomadas em conta na tributação do não residente. A esse respeito, há que precisar, contudo, que o direito comunitário não se opõe a que um Estado-Membro vá mais longe, permitindo que sejam tomadas em conta despesas que não têm essa relação<sup>536</sup>. Há que entender por despesas profissionais, ligadas directamente às receitas auferidas no Estado-Membro onde a actividade é exercida, as despesas que tenham uma relação económica directa com a prestação que deu origem à tributação nesse Estado e que, portanto, dela sejam indissociáveis, tais como as despesas de viagem e de alojamento. Nesse contexto, o lugar e o momento em que essas despesas foram efectuadas são indiferentes.

Estas apreciações permitem considerar que, tendo em vista a possibilidade de deduzir despesas relativas aos espectáculos equestres que tiveram lugar na Alemanha, e por analogia com a situação dos prestadores de serviços, pessoas singulares, residentes e não residentes no Estado onde prestam o seu serviço, uma sociedade sujeita a tributação parcial e que não tenha um estabelecimento neste Estado-Membro não se encontra numa situação objectivamente diferente relativamente a uma sociedade sujeita a uma obrigação fiscal limitada ou ilimitada que disponha de um estabelecimento no referido Estado. Estas sociedades devem, por isso, ser tratadas de modo idêntico no que diz respeito à matéria colectável e, mais precisamente, à dedução das suas despesas profissionais economicamente relacionadas com a actividade que gerou os rendimentos tributáveis na Alemanha.

Quanto ao eventual risco de dupla dedução das despesas profissionais, simultaneamente no Estado onde o serviço foi prestado e no Estado onde a sociedade em causa tem a sua sede, deve, em primeiro lugar, sublinhar-se que resulta das disposições da legislação fiscal alemã que, no quadro do procedimento de reembolso previsto no artigo 50º, § 5, da *EStG*, o Ministério das Finanças pode informar o Estado de residência do contribuinte sujeito a tributação parcial do teor do pedido de reembolso e do valor deste último, e que a entrega deste pedido equivale ao consentimento na

---

<sup>536</sup> Acórdão FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04.

comunicação dessas informações ao referido Estado. A República Federal da Alemanha previu, pois, um mecanismo que permite precisamente impedir a dupla dedução das despesas profissionais cuja imputação aceita. Esse mecanismo de cooperação entre as autoridades competentes do Estado de tributação e do Estado de residência deveria poder ser aplicado, mais amplamente, à totalidade das despesas profissionais economicamente relacionadas com a actividade exercida por um prestador de serviços não residente no Estado de tributação<sup>537</sup>. É igualmente de sublinhar que, por força do artigo 24º, § 1, alínea a), da convenção para evitar a dupla tributação, quando um residente na República Portuguesa obtiver rendimentos que, de acordo com o disposto na convenção, são tributáveis na Alemanha, o primeiro Estado deduz do imposto sobre o rendimento desse residente uma importância igual ao imposto sobre o rendimento pago na Alemanha. A aplicação deste procedimento de imputação pelo Estado de residência pode levar a que este verifique quais as despesas profissionais que foram imputadas no cálculo do imposto pago no Estado onde a actividade se realizou, a fim de neutralizar a dupla dedução dessas despesas.

Resulta dos autos que o CELG, com sede em Portugal, auferiu, no território alemão, rendimentos no âmbito de manifestações de carácter artístico nele organizadas. Relacionadas com essas representações, o CELG efectuou despesas profissionais, algumas das quais, previamente, para a organização e a planificação dessas representações, outras durante as mesmas, que pede que sejam tomadas em conta na Alemanha. Compete ao órgão jurisdicional de reenvio, a quem foi submetido o processo principal e que deve assumir a responsabilidade da decisão jurisdicional a proferir, determinar, no âmbito desse litígio, quais são as despesas profissionais declaradas pelo CELG que estão directamente relacionadas com as prestações que deram origem à tributação nesse Estado e que, por isso, delas são indissociáveis.

---

<sup>537</sup> Além do mecanismo de cooperação previsto deste modo pela legislação fiscal alemã no quadro do procedimento de reembolso do imposto, há que precisar que a Directiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de Dezembro de 1977, relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos directos (JO L 336; EE 09 F1) instituiu, de uma maneira mais geral, o princípio segundo o qual as autoridades devem trocar entre si todas e quaisquer informações que se afigurem úteis para o correcto apuramento dos impostos sobre o rendimento e o património.

Face ao exposto, há que considerar que o artigo 59º do Tratado (actual artigo 49º CE) não se opõe a que uma legislação nacional sujeite o reembolso do imposto sobre as sociedades retido na fonte sobre os rendimentos auferidos por um contribuinte parcialmente sujeito a imposto à condição de as despesas profissionais que esse contribuinte pede que sejam tomadas em conta, terem uma relação económica directa com as receitas auferidas no âmbito de uma actividade exercida no território do Estado-Membro em causa, na medida em que sejam consideradas como tais todas as despesas indissociáveis dessa actividade, independentemente do lugar ou do momento em que essas despesas foram efectuadas<sup>538</sup>.

O *Bundesfinanzhof* interpela também o Tribunal de Justiça relativamente à questão de saber se o artigo 59º do Tratado deve ser interpretado no sentido de que o mesmo se opõe a uma legislação fiscal de um Estado-Membro segundo a qual o reembolso do imposto previamente pago por uma sociedade com sede noutra Estado-Membro só pode ser efectuado se as despesas profissionais cuja imputação é requerida excederem metade dos rendimentos obtidos por esta sociedade no primeiro Estado.

Essa condição pode constituir uma restrição à liberdade de prestação de serviços de uma sociedade que pretenda exercer actividades de carácter artístico, desportivo ou outro num Estado-Membro diferente daquele em que tem a sua sede.

Com efeito, essa condição tem por consequência que essa sociedade, quando pede o reembolso do imposto retido na fonte, não pode sistematicamente fazer com que sejam levadas em conta as suas despesas directamente relacionadas com a actividade económica em causa no âmbito da tributação dos rendimentos auferidos com essa actividade.

---

<sup>538</sup> No entanto, Philippe Léger refere que: "em conformidade com o princípio fiscal da territorialidade e de acordo com o que me parece dever resultar do acórdão *Gerritse*, já referido, esta solução só se aplica às despesas profissionais que têm relação económica com os espectáculos que tiveram lugar no território do Estado de tributação, ou seja, às despesas que foram necessárias à boa realização dos espectáculos equestres nesse Estado. Deste modo, no caso de uma digressão de espectáculos que tenha tido lugar em diversos Estados-Membros, como sucede no litígio no processo principal, a imputação pelo Estado de tributação das despesas profissionais realizadas pelo prestador de serviços não residente deve fazer-se de acordo com a percentagem das apresentações que tiveram lugar no território deste Estado".



Verifica-se, assim, que, ao sujeitar a essa condição adicional a possibilidade de se tomar em conta as despesas profissionais efectuadas por um contribuinte parcialmente sujeito a imposto, uma legislação como a em causa no processo principal constitui, em princípio, uma restrição proibida pelo artigo 59º do Tratado (actual artigo 49º CE).

Não pode ser aceite a justificação apresentada pelo Governo alemão, segundo a qual a legislação nacional pretende evitar que as despesas sejam duplamente tomadas em conta, isto é, no Estado onde se encontra a sede social e no Estado onde as prestações foram fornecidas e as receitas tributadas.

Antes de mais, saliente-se que a Convenção entre a República Portuguesa e a República Federal da Alemanha para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento e sobre o capital aplica o método chamado “da imputação”.

Daí resulta que, em Portugal, uma sociedade portuguesa é tributada com base na totalidade dos seus rendimentos, incluindo os auferidos no âmbito de uma actividade exercida na Alemanha, onde estes também são tributados. A dupla tributação é evitada através da dedução, no primeiro Estado, de um montante igual ao imposto pago, no segundo.

Esse mecanismo é adequado para impedir que as despesas sejam duplamente tomadas em conta, pois, quando é aplicado no primeiro Estado, este pode verificar as despesas profissionais que foram tomadas em conta no cálculo do imposto pago no segundo.

Por outro lado, o artigo 50º, § 5, da *EStG* 1997 prevê um processo em que o Ministério das Finanças alemão pode informar o Estado de residência do contribuinte parcialmente sujeito a imposto do pedido de reembolso apresentado por esse contribuinte. Esse mecanismo de cooperação entre as autoridades nacionais competentes permite também evitar a eventualidade de as despesas serem duplamente tomadas em conta.

Do mesmo modo, a Directiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de Dezembro de 1977, relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos directos (JO L 336; EE 09 F1),



também contribui para a realização desse objectivo ao prever a troca de informações entre as autoridades fiscais em causa.

Assim, não é justificada a restrição à livre prestação de serviços prevista numa legislação nacional que sujeita o reembolso do imposto retido na fonte sobre as receitas auferidas no Estado-Membro em causa por um contribuinte parcialmente sujeito a imposto à condição de as despesas profissionais directamente relacionadas com essas receitas serem superiores a metade destas. Por conseguinte, há que concluir que o artigo 59º do Tratado se opõe a essa legislação.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Terceira Secção)<sup>539</sup> deliberou que:

O artigo 59º do Tratado CE (actual artigo 49º CE) não se opõe a uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal, que sujeita o reembolso do imposto sobre as sociedades retido na fonte sobre os rendimentos auferidos por um contribuinte parcialmente sujeito a imposto à condição de as despesas profissionais que esse contribuinte, para esse efeito, pede que sejam tidas em conta terem uma relação económica directa com os rendimentos auferidos no âmbito de uma actividade exercida no território do Estado-Membro em causa, na medida em que sejam consideradas como tais todas as despesas indissociáveis dessa actividade, independentemente do lugar ou do momento em que essas despesas foram efectuadas. Em contrapartida, o referido artigo opõe-se a essa legislação nacional na medida em que sujeita o reembolso do referido imposto a esse contribuinte à condição de essas mesmas despesas profissionais serem superiores a metade das receitas<sup>540</sup>.

---

<sup>539</sup> Arrêt de la Cour (troisième chambre) du 15 février 2007 (demande de décision préjudicielle du Bundesfinanzhof - Allemagne) - Centro Equestre da Lezíria Grande Lda / Bundesamt für Finanzen (Affaire C-345/04).

<sup>540</sup> Das conclusões do advogado-geral Philippe Léger apresentadas em 22 de Junho de 2006, salientamos que: "o artigo 59º do Tratado (actual artigo 49º CE) deve ser interpretado no sentido de que o mesmo se opõe a uma legislação fiscal de um Estado-Membro segundo a qual o reembolso do imposto previamente pago por uma sociedade com sede noutro Estado-Membro só pode ser efectuado se as despesas profissionais cuja imputação é requerida excederem metade dos rendimentos obtidos por esta sociedade no primeiro Estado, enquanto a uma sociedade com sede nesse mesmo Estado essa condição não se aplica."



## Capítulo VI – Apresentação e análise de resultados

### 1. Espaço metodológico

---

Neste capítulo procedemos à apresentação e definição do modelo de análise, à caracterização do universo e da amostra que compuseram o estudo, a forma como recolhemos os dados, os instrumentos de observação utilizados e como estes dados foram tratados.

#### 1.1. Modelos de análise

De acordo com Quivy e Campenhoudt<sup>541</sup> (1998), a fase de construção do modelo de análise é uma etapa importante na medida em que constitui a ligação entre a problemática fixada pelo investigador e o seu trabalho de investigação sobre um campo de análise, forçosamente restrito e preciso.

De acordo com o problema definido na Introdução, estabelecemos os objectivos do estudo aos quais procuraremos dar resposta.

O estudo foi construído a partir do método hipotético-indutivo uma vez que tentámos, a partir de dimensões e indicadores no que diz respeito às normas fiscais, alcançar um modelo conceptual que será submetido ao teste dos factos.

Este ou qualquer outro modelo, como afirmam Quivy e Campenhoudt, comporta elementos de estruturação dedutiva mas também indutiva.

#### 1.2. Objectivos do estudo

Os objectivos do presente estudo foram divididos em principais e complementares, consoante se referem, respectivamente, ao objectivo primordial ou ao intento complementar.

O estudo principal visa identificar o regime fiscal dos clubes desportivos.

O estudo complementar, propõe-se analisar comparativamente o regime fiscal dos clubes desportivos e o de outras entidades afins, bem como identificar as pretensões daqueles clubes e as suas justificações.

---

<sup>541</sup> Quivy, R. e Campenhoudt, L. (1998), Manual de Investigação em Ciências Sociais, Gradiva, Lisboa.

### 1.2.1. Objectivos principais

- Identificar qual o tipo de escrituração utilizada pelos clubes desportivos (artigo 115º e/ou artigo 116º do CIRC).
- Identificar as verbas resultantes da actividade comercial e acessória e outra.
- Saber qual a dedução, por parte dos clubes desportivos, do artigo 49º do CIRC (custos comuns e custos específicos).
- Saber se os clubes desportivos solicitam e usufruem dos benefícios previstos nos artigos 40º e 52º do EBF.
- Saber se os clubes desportivos usufruem dos benefícios previstos na CA, IMI, IMT, ISD, IS.
- Identificar se os clubes desportivos usufruem das isenções previstas no artigo 9º, nº 9, nº 21 e nº 22 do CIVA.
- Saber se os clubes desportivos estão abrangidos e/ou solicitaram isenção ao abrigo do artigo 53º do CIVA.
- Reconhecer os valores que os clubes desportivos deduzem de acordo com os artigos 19º e 20º do CIVA, que no caso dos clubes desportivos, é regulamentado pelo artigo 23º do CIVA.
- Verificar o financiamento dos clubes desportivos e saber qual a percentagem das diferentes receitas com especial destaque para as resultantes da actividade comercial e acessória.
- Identificar o valor (respectiva percentagem e “peso”) do IVA suportado pelos clubes desportivos sem direito a dedução.
- Aferir, ainda, no caso concreto dos clubes desportivos da cidade do Porto, qual o valor de taxas suportado por aqueles de acordo com o DR nº 237/99, apêndice 128/99 - Câmara Municipal do Porto<sup>542</sup>, bem como a posse das respectivas licenças.
- Conhecer outros encargos e responsabilidades dos clubes a nível do IRC, IVA, IRS e Segurança Social.

---

<sup>542</sup> Ver Diário da República, 2ª série, Nº 198, de 15 de Outubro de 2007; Regulamento de 14 de Março de 2007; Lei nº 5/2004 de 10 de Fevereiro.

### 1.2.2. Objectivos complementares

- Saber quais os benefícios/isenções solicitados pelas Direcções.
- Conhecer as justificações que os mesmos apresentam que legitimem essas pretensões.
- Identificar alguns dos benefícios/isenções usufruídos por entidades afins aos clubes desportivos.
- Comparar os incentivos fiscais usufruídos pelos clubes desportivos e outros.

### 1.3. Princípios Éticos

Na realização da nossa investigação fizemos a observância de princípios éticos dos quais apresentamos alguns exemplos:

- Respeitar e garantir os direitos daqueles que participam voluntariamente no trabalho de investigação.
- Informar os participantes sobre todos os aspectos da investigação que podem ter influência na sua decisão de nela colaborar ou não e explicar-lhes todos os aspectos da investigação sobre os quais possam vir a ser postas questões.
- Proteger os participantes de quaisquer danos ou prejuízos físicos, morais e profissionais no decurso da investigação ou causada pelos resultados que venham a ser obtidos.
- Informar os participantes dos resultados da investigação.
- Garantir a confidencialidade da informação obtida.

A estes princípios orientadores nas nossas relações com os participantes, juntamos outros, entre os quais destacamos a obrigação de fazer uma rigorosa explicitação das fontes utilizadas; de sermos autênticos na redacção do relatório da investigação, nomeadamente no que diz respeito aos resultados que apresentamos e às conclusões a que chegamos, independentes de razões ideológicas ou pessoais.

A fidelidade aos dados recolhidos e os resultados a que chegamos, e a não distorção das conclusões.

Consideramos que estas serão algumas das regras fundamentais de toda a investigação científica.

#### 1.4. Inquérito

Na elaboração do inquérito tivemos em consideração, entre outros, dos seguintes requisitos:

- Nota preliminar explicando os seus objectivos e o seu interesse;
- As perguntas ordenadas criteriosamente;
- A redacção do questionário ser clara e precisa;
- Não possuir questões supérfluas;
- As perguntas exigem respostas precisas.

O questionário incidu sobre parte do universo e só pretende tirar conclusões para um conjunto do universo, definido à partida.

#### 1.5. Projecto de investigação

A elaboração do projecto de investigação exigiu não só que tivéssemos anteriormente realizado pesquisa bibliográfica sobre o tema em estudo, como também um conhecimento aprofundado sobre os métodos, as técnicas e os objectivos que pretendíamos atingir.

## 2. Caracterização do universo e da amostra

---

### 2.1. Introdução

Patton<sup>543</sup> (1990) afirma que, provavelmente, nada põe tão bem em evidência a diferença entre métodos quantitativos e métodos qualitativos como as diferentes lógicas que estão subjacentes às técnicas de amostragem. A investigação quantitativa tem como base amostras de maiores dimensões seleccionadas aleatoriamente, enquanto a investigação qualitativa focaliza-se em amostras relativamente pequenas, ou mesmo casos únicos, seleccionados intencionalmente.

---

<sup>543</sup> Patton, M. (1990), *Qualitative Evaluation and Research Methods*, Newbury Park, CA, Sage.

População ou universo é o conjunto de elementos abrangidos por uma mesma definição. Esses elementos têm, obviamente, uma ou mais características comuns a todos eles, características que os diferenciam de outros conjuntos de elementos.

Geralmente, o número de elementos de uma população é demasiado grande para ser possível, dado o custo e o tempo, observá-los na sua totalidade, sendo então necessário proceder-se à selecção de elementos pertencentes a essa população ou universo.

A técnica designada por amostragem (processo de selecção de uma amostra) conduz à selecção de uma parte ou subconjunto de uma dada população ou universo que se denomina amostra, de tal maneira que os elementos que constituem a amostra representam a população a partir da qual foram seleccionados. O propósito da amostragem é obter informação acerca de uma dada população.

Existem dois grandes tipos de técnicas de amostragem: a probabilística e a não probabilística. As amostras probabilísticas são seleccionadas de tal forma que cada um dos elementos da população tenha uma probabilidade real (conhecida e não nula) de ser incluído na amostra. As amostras não probabilísticas são seleccionadas de acordo com um ou mais critérios julgados importantes pelo investigador tendo em conta os objectivos do trabalho de investigação que está a efectuar.

A recolha de dados realizada através de um inquérito por questionário, obedeceu a critérios de validade, fidelidade, sensibilidade, economia, objectividade, standardização e aferição (Carmo e Ferreira, 1998)<sup>544</sup>.

O estudo será construído a partir do método hipotético-dedutivo. Este ou qualquer outro modelo, como afirmam Quivy e Campenhoudt (1998), comporta elementos de estruturação dedutiva, mas também indutiva.

Realizamos algumas entrevistas exploratórias, com os Serviços de Informação Fiscal e outros serviços da Administração Tributária, que nos ajudaram a constituir a problemática e consolidaram os nossos conhecimentos neste campo de investigação.

---

<sup>544</sup> Carmo, H. e Ferreira, M. (1998) - Metodologia da Investigação - Universidade Aberta, Lisboa.

Para conseguirmos atingir os objectivos a que nos propusemos, traçamos um programa de trabalho para cumprir determinadas tarefas.

### 1ª Fase

Elaborar um questionário sobre que tipo de contabilidade e quais os registos contabilísticos (proveitos, custos, deduções, benefícios e outros) que os clubes desportivos adoptam.

Consultar os arquivos do Pelouro do Desporto da Câmara Municipal do Porto, do IND e das Associações sediadas no Porto, para recolher endereços e contactos pessoais com os clubes desportivos da cidade do Porto.

Distribuir pessoalmente os referidos questionários a todos os clubes, numa relação preferencial com os presidentes de direcção, solicitando sempre um contacto telefónico para posterior contacto.

Estabelecer um compromisso de recolha de questionários com datas fixadas.

### 2ª Fase

Telefonar ao clube ou ao seu presidente dando a informação do dia e hora da nossa deslocação.

Recolher e apreciar pessoalmente os questionários ajuizando e questionando sempre que possível, o presidente, o contabilista ou os serviços administrativos sobre os dados recolhidos ou repostas incompletas.

## 2.2. Quadro/critério

Os clubes desportivos seleccionados têm que, obrigatoriamente, cumprir os seguintes requisitos:

- Sede do clube na cidade (Concelho) do Porto;
- Estatuto de utilidade pública;
- Não participação em competições desportivas profissionais;
- Prática desportiva nos anos do estudo (2001 a 2004).

Os critérios acima referenciados estão inerentes ao tema por nós escolhido para este estudo. Este processo foi o mais adequado para o nosso estudo, uma vez que o estabelecimento destes critérios e o método de recolha



das informações proporcionaram uma compilação de dados de forma mais fidedigna.

Este processo foi o mais adequado para o nosso estudo, uma vez que o estabelecimento destes critérios e o método de recolha das informações proporcionaram uma compilação de dados de forma mais fidedigna.

### 2.3. Selecção do universo e da amostra

O nosso universo é constituído com base nos clubes desportivos com sede na cidade do Porto, Portanto, a amostra será composta a partir de um universo que diz respeito a todos os clubes desportivos, com estatuto de utilidade pública e que não participam em competições profissionais, pertencentes à cidade do Porto.

#### 2.3.1 Identificação dos clubes desportivos com estatuto de utilidade pública e sede efectiva na cidade do Porto

De acordo com os dados que nos foram transmitidos pelo Instituto de Desporto de Portugal (delegação do Porto) existem, no concelho do Porto, cerca de 345 clubes.

Consultamos, também, um trabalho elaborado, em parceria entre a Câmara Municipal do Porto e o ISMAI, intitulado “Carta do Associativismo Desportivo do Porto” – 2003. Nesse trabalho, o número total de clubes (259) é inferior ao referido pelo IDP, mas tem a particularidade de fazer referência aos clubes com estatuto de utilidade pública.

Examinamos ainda diversa bibliografia referenciada pelo Pelouro de Fomento Desportivo da Câmara Municipal do Porto nomeadamente: “Radiografia dos clubes desportivos no Porto” – 1999, “Roteiro Desportivo da Cidade do Porto” – 1998, “Carta Desportiva Municipal” – 2001.

Do cruzamento de todos esses elementos, conseguimos elaborar uma base de dados que permitiram fazer uma listagem de clubes desportivos, associações culturais e recreativas e outros, na cidade (Concelho) do Porto.

Em virtude de alguns clubes não terem respondido ao inquérito elaborado para a “Carta do Associativismo Desportivo do Porto”, dirigimo-nos

às secretarias das diversas Associações para recolher dados dos clubes em falta. Estabelecemos ainda contacto, via telefone, com diversos clubes, tentando identificar aqueles que, efectivamente, possuem estatuto de utilidade pública.

Com base nestes pressupostos, elaboramos uma lista de 61 entidades, entre clubes desportivos, associações desportivas, centros culturais e recreativos, federações e associações de clubes, com estatuto de utilidade pública e sede efectiva na cidade do Porto.

Contactamos a Associação de Colectividades do Concelho do Porto, tendo apresentado as listagens que possuíamos. O Presidente prontificou-se a indicar-nos outros “clubes” com estatuto de utilidade pública mas, esses elementos não foram entregues.

Conferimos, ainda, um livro promovido pelo Governo Civil do Distrito do Porto, intitulado “Instituições do Distrito do Porto” – 2005, que contém, eventualmente, a indicação de todos os clubes do distrito do Porto, fazendo um novo cruzamento de dados.

Encontramos vinte e cinco clubes que, à partida, cumpriam os requisitos exigidos.

### 2.3.2. Inquérito aos Clubes Desportivos/POC's

Com base no formulário de caracterização da amostra e no inquérito elaborados e aplicados na nossa Tese de Dissertação de Mestrado, desenvolvemos novos documentos que foram analisados, complementados, avaliados e avalizados pelos Dr. Joaquim Alexandre, Dr. Rodrigues de Jesus, (professores convidados da Faculdade de Economia da UP) e Dr.<sup>a</sup> Odete Oliveira (professora responsável pelo módulo *Tributação da Despesa* – Curso de pós-graduação em Direito Fiscal – 2004, da FDUP).

Contactamos pessoalmente ou via telefone, os vinte e cinco clubes seleccionados<sup>545</sup>, tendo, no entanto, nos clubes de Campanhã, solicitado uma prévia reunião através do vice-presidente da respectiva Junta de Freguesia.

---

<sup>545</sup> De acordo com os critérios definidos.

Após estas diligências, concluímos que cinco clubes não cumpriam a caracterização da amostra definida, por razões diversas, que passamos a enumerar:

- Sem actividade desportiva (2001/2004) – dois clubes;
- Terem alterado o seu estatuto para IPSS – dois clubes;
- Não possuir EUP (embora o tenha indicado) - um clube.

Após uma pesquisa mais abrangente, acrescentamos outros clubes à primeira listagem de clubes seleccionados mas, embora tenhamos contactado oito clubes, apenas um cumpria os requisitos exigidos. Considerando os critérios definidos, possuíamos vinte e um clubes seleccionados como amostra que correspondiam também à totalidade de clubes passíveis do estudo do universo previsto.

De realçar que todas as reuniões com os clubes foram muito frutuosas, havendo por parte das direcções interesse, empenho e disponibilidade em participar neste estudo.

Nessas primeiras reuniões, sentimos que haveria, por parte dos clubes, alguma dificuldade no preenchimento de todos os itens do inquérito, por falta de elementos consistentes, pelo que aguardo com expectativa a devolução de todos para poder fazer uma análise mais detalhada e fidedigna.

De referir ainda que, em função dessas reuniões, foram adendadas algumas questões que não estavam previstas nos formulários iniciais. Essas questões foram inseridas, numa primeira fase, no item *Observações* dos inquéritos.

Solicitamos aos clubes que anexassem o POC que utilizam na sua contabilidade, para elaborar uma proposta de “POC” que possa satisfazer as necessidades expressas dos clubes e dos serviços fiscais.

De salientar, que o recebimento (devolução) da totalidade dos formulários, apenas, foi completado em Janeiro de 2007 (iniciado em Abril 2005). Um clube, embora tenha preenchido o inquérito não conseguiu apresentar documentação que confirmasse a intitulação do estatuto de utilidade pública; devido a esse facto, o clube em apreço foi excluído da amostra (estudo).

Deste modo, vinte clubes cumprem com os critérios estabelecidos e correspondem na íntegra ao universo passível de ser inquirido. Não necessitamos portanto de recorrer à escolha através do processo de amostragem não probabilística, amostragem por conveniência ou intencional (Reis & Madureira, 1993)<sup>546</sup> e também porque responderam a um conjunto de indicadores estipulados no quadro-critério atrás referido.

---

<sup>546</sup> Reis, E. & Moreira, R. (1993) - Pesquisa de Mercados - Edições Sílabo, Lisboa.

3. Resultados<sup>547</sup>

Começamos por fazer uma prévia caracterização das entidades (clubes) englobadas no nosso estudo. Seguidamente, fazemos a apresentação e discussão dos resultados.

Todos (20) os clubes desportivos têm a sua sede no Concelho do Porto, possuem Estatuto de Utilidade Pública e não participam em competição profissional. Desenvolveram actividade desportiva nos quatro anos previstos.

CLUBE	Ano de Fundação	CLUBE	Publicação do EUP em DR	CLUBE	Nº máximo de sócios	CLUBE	Nº máximo de sócios c/ quotização actualizada	CLUBE	Nº máximo de modalidades	CLUBE	Nº máximo de praticantes
K4	1876	K17	1926	K4	4250	K4	2900	K1	12	K4	2333
K17	1904	K4	1931	K17	3600	K17	2880	K17	12	K17	1090
K18	1908	K11	1944	K18	2636	K18	2200	K4	11	K20	795
K1	1911	K18	1977	K10	2612	K10	1450	K10	9	K10	724
K7	1915	K9	1978	K7	1600	K7	980	K20	7	K8	649
K16	1919	K14	1979	K3	800	K3	800	K7	7	K1	603
K9	1920	K3	1980	K1	783	K1	700	K14	4	K18	280
K15	1922	K8	1980	K5	574	K8	459	K18	4	K7	240
K10	1924	K19	1981	K8	559	K11	400	K3	4	K14	170
K12	1924	K1	1982	K11	490	K15	350	K11	3	K3	155
K3	1925	K15	1982	K9	404	K9	320	K15	3	K11	140
K14	1926	K7	1982	K14	350	K5	317	K6	3	K6	135
K11	1934	K10	1984	K15	350	K13	298	K12	2	K5	134
K5	1936	K2	1984	K19	350	K12	292	K13	2	K15	120
K6	1959	K16	1986	K13	348	K14	245	K16	2	K9	115
K19	1962	K5	1988	K12	342	K16	180	K5	2	K16	89
K20	1963	K13	1990	K16	325	K19	150	K8	2	K13	59
K8	1968	K6	1990	K6	145	K6	145	K19	1	K12	35
K2	1974	K12	1995	K20	140	K20	140	K2	1	K19	30
K13	1975	K20	2001	K2	15	K2	15	K9	1	K2	10

Quadro 1 – Caracterização da amostra

<sup>547</sup> Optamos por inserir os quadros precedendo a respectiva apreciação, com intuito de evitar o fraccionamento dos mesmos. Houve ainda, em alguns casos necessidade de ultrapassar as margens definidas, para melhor leitura dos mesmos.

O clube (K4) mais antigo foi fundado em 1876 e o (K13) mais recente em 1975.

Treze clubes desportivos tiveram a sua fundação entre 1904 e 1936.

Quatro clubes (K6, K8, K19, K20) foram fundados entre 1959 e 1968.

Dois clubes (K21, K13) têm, respectivamente, o seu ano de fundação em 1974 e 1975.

As datas de publicação, em Diário da Republica, do estatuto de utilidade pública, são muito alargadas no tempo. A mais antiga é datada de 1926 (K17) e a mais recente de 2001 (K20). Curiosamente, não há relação entre estas datas e os anos de fundação dos clubes.

Os clubes K17, K4 e K11 foram “considerados” de utilidade pública entre 1926 e 1944. Três clubes (K18, K9, K14) entre 1977 e 1979.

Dez clubes “receberam” o estatuto de utilidade pública na década de oitenta e os clubes K13, K6, K12 em 1990 e 1995.

Os dados, que a seguir apontamos, não correspondem obrigatoriamente aos mesmos anos.

O número total de sócios varia entre 15 (K2) e 4250 (K4).

O número de sócios com quotização actualizada alterna entre 15 (K2) e 2900 (K4).

O número total de modalidades desenvolvidas pelos clubes desportivos, varia entre uma (K2, K9, K19) e doze (K1, K17).

O número de praticantes, independentemente de ter competição regular, competição ocasional ou sem competição, varia entre 8 (K1) e 2333 (K4).

O número total\* de praticantes diminuiu de 2001 (6827) para 2004 (6125).

O número total\* de sócios diminuiu de 2001 (18560) para 2004 (18183).

\*De salientar, em relação aos dois itens anteriores, que não possuímos dados totais de 2001, sendo, logicamente, a diferença superior à assinalada.

Estatuto de Utilidade Pública						
ANO CLUBE	Enviou Relatório e Contas para a Presidência do Conselho de Ministros?				Caso não o tenha feito, foi-lhe retirado o EUP?	Razões apresentadas para recuperar o EUP
	2001	2002	2003	2004		
A	sim	sim	sim	sim	-	-
B	não	não	não	não	não	-
C	não	não	não	não	não	-
D	não	não	não	não	não	-
E	sim	sim	sim	sim	-	-
F	sim	não	não	não	não	-
G	sim	sim	sim	sim	-	-
H	sim	sim	sim	sim	-	-
I	não	não	não	não	não	-
J	não	não	não	não	não	-
L	sim	sim	sim	sim	-	-
M	sim	sim	não	não	não	-
N	não	não	não	não	não	-
O	sim	sim	sim	sim	-	-
P	sim	sim	sim	sim	-	-
Q	sim	sim	sim	sim	-	-
S	não	não	não	não	não	-
T	não	não	não	não	não	-
U	não	não	não	não	não	-
V	não	não	não	não	não	-

Quadro 2 – Estatuto de Utilidade Pública

*Notas:* 8 clubes desportivos enviaram relatórios e contas para a Presidência do Conselho de Ministros durante os quatro anos.

O clube F remeteu em 2001, mas não entre 2002 e 2004.

O clube M apenas enviou em 2001 e 2002.

10 clubes desportivos não mandaram relatórios e contas durante os quatro anos.

Aos 11 clubes desportivos que não encaminharam relatórios e contas para a Presidência do Conselho de Ministros, num ou mais anos, não lhes foi retirado o Estatuto de Utilidade Pública pelo que não necessitaram de apresentar quaisquer razões para o recuperarem.

O envio anual de Relatório e Contas<sup>548</sup> [artigo 12º, alínea a) do Decreto-Lei nº 460/77, de 7 de Novembro] para a Presidência do Conselho de Ministros é uma das obrigações a cumprir pelos clubes desportivos com “estatuto” de utilidade pública. Não temos conhecimento que o não cumprimento desta(s) obrigação(ões) tenha implicado a suspensão da declaração de utilidade pública. No entanto, alguns clubes têm sido contactados, via ofício, por este organismo, com indicações precisas sobre a obrigatoriedade do envio desses documentos. Os clubes têm-nas cumprido.

Sede/Instalações						
CLUBE	Instalações do Clube	Outras Instalações (ocasionais/regulares)				
		Utilização	Arrendamento c/ IVA	Arrendamento s/ IVA	IVA - retenção na fonte	Cedência Gratuita
A	Direito de Superfície (renda anual)	não			-	-
B	Cedidas Gratuitamente	sim		x	-	-
C	Arrendadas	sim	x		não	-
D	Próprias	não			-	-
E	Direito de Superfície	sim		x	-	-
F	Arrendadas	sim	x		-	-
G	Direito de Superfície (renda anual)	não			-	-
H	Arrendadas	sim		x	-	-
I	Próprias	não			-	-
J	Cedidas Gratuitamente	sim		x	-	-
L	Cedidas Gratuitamente	sim		x	-	-
M	Próprias	sim		x (atletas)	-	-
N	Cedidas Gratuitamente	sim			-	sim
O	Arrendadas	sim			-	sim
P	Arrendadas	sim			-	sim
Q	Próprias	não			-	-
S	Arrendadas	sim		x	-	-
T	Próprias/Arrendadas	sim		x	-	-
U	Próprias/Arrendadas	sim		x	-	-
V	Próprias/Arrendadas	não			-	-

Quadro 3 – Sede/Instalações

*Notas:* 4 clubes (D, I, M, Q) têm instalações próprias.

2 clubes (A, G) têm as suas instalações em direito de superfície, pelo qual pagam uma renda anual.

<sup>548</sup> Ver nova redacção de acordo com o Decreto-Lei nº 391/2007, de 13 de Dezembro.



O clube (E) tem as suas instalações em direito de superfície, pelo qual não paga qualquer valor.

4 clubes (B, J, L, N) têm as suas instalações em espaços cedidos gratuitamente.

6 clubes (C, F, H, O, P, S) têm as suas instalações em espaços arrendados.

3 clubes (T, U, V) têm as suas instalações em espaços próprios e outras em situação de locatários.

6 clubes desportivos apenas utilizam as suas instalações.

14 clubes desportivos utilizam outras instalações, além das exclusivas.

Em 3 clubes (N, O, P) a utilização dessas outras instalações é feita sem qualquer encargo (cedência gratuita).

Em 9 clubes, essas outras instalações são arrendadas sem IVA. Reflectem um encargo para os clubes, com excepção do clube M, em que essa despesa é suportada pelos atletas.

Nos clubes C e F, o arrendamento de outras instalações esteve sujeito a IVA. Estes clubes não fizeram retenção na fonte.

Caso os clubes arrendem instalações, como únicos utilizadores ou partilhando-as com outros, haverá necessidade de efectuar pagamento de IVA caso, no arrendamento desses espaços, estejam incluídos equipamentos (artigo 9º, nº 30, do CIVA). Se os clubes cederem (alugarem) as suas instalações a pessoas colectivas (ou outras que não as utilizem directamente) deverão liquidar IVA visto que o artigo 9º, nº 9, do CIVA não abrange esta situação para a isenção.

Outras contribuições/Impostos						
CLUBE	CA/IMI 2001 a 2004		SISA/IMT 2001 a 2004		IMSD/IS 2001 a 2004	
	Suj - Não suj - Isento	Valor	Suj - Não suj - Isento	Valor	Suj - Não suj - Isento	Valor
A	Não Sujeito	-	Não Sujeito	-	Não Sujeito	-
B	Não Sujeito	-	Não Sujeito	-	Não Sujeito	-
C	Não Sujeito	-	Não Sujeito	-	Não Sujeito	-
D	Isento	0 €	Não Sujeito/Sujeito	4321,51 € (2002)	Não Sujeito	-
E	Não Sujeito	-	Não Sujeito	-	Não Sujeito	-
F	Não Sujeito	-	Não Sujeito	-	Não Sujeito	-
G	Não Sujeito	-	Não Sujeito	-	Não Sujeito	-
H	Não Sujeito	-	Não Sujeito	-	Não Sujeito	-
I	Sujeito	314,00 €	Não Sujeito	-	Não Sujeito	-
J	Não Sujeito	-	Não Sujeito	-	Não Sujeito	-
L	Não Sujeito	-	Não Sujeito	-	Não Sujeito	-
M	Isento	0 €	Não Sujeito	-	Não Sujeito	-
N	Não Sujeito	-	Não Sujeito	-	Não Sujeito	-
O	Não Sujeito	-	Não Sujeito	-	Não Sujeito	-
P	Não Sujeito	-	Não Sujeito	-	Não Sujeito	-
Q	Sujeito	200,00 €	Não Sujeito	-	Não Sujeito	-
S	Não Sujeito	-	Não Sujeito	-	Não Sujeito	-
T	Não Sujeito/Isento	-/0 €	Não Sujeito	-	Não Sujeito	-
U	Não Sujeito/Isento	-/0 €	Não Sujeito/Isento	-/0 €	Não Sujeito	-
V	Não Sujeito/Sujeito	-/300,00 €	Não Sujeito	-	Não Sujeito	-

Quadro 4 – Outras contribuições/Impostos

*Notas:* 13 clubes desportivos são considerados não sujeitos (não possuem instalações próprias) para efeitos de CA/IMI.

3 clubes (I, Q, V) foram considerados sujeitos passivos de CA/IMI, pelo que tiveram de pagar o imposto que lhes foi definido, embora o clube V também tenha sido considerado não sujeito (instalações arrendadas).

Os clubes T e U foram considerados não sujeitos (instalações arrendadas) e sujeitos isentos (instalações próprias) para efeitos de CA/IMI.

2 clubes (D, M) foram considerados sujeitos isentos de CA/IMI.

18 clubes desportivos foram considerados não sujeitos para efeitos de SISA/IMT.

O clube D foi considerado sujeito e pagou IMT em 2003.

O clube U foi considerado sujeito isento de SISA/IMT em 2001 e 2004.

Todos os clubes desportivos foram considerados não sujeitos para efeitos de IMSD/IS.

As instalações dos clubes que se encontram em terrenos próprios estão isentos(as) de CA/IMI, de acordo com o artigo 40º do EBF.

De acordo com o artigo 1º da Lei nº 151/99, de 14 de Setembro<sup>549</sup>, os clubes estão, por norma, isentos de IMS/IMT bem como de IMSD/IS. Esta isenção não abrange o rendimento derivado da venda de imóveis/terrenos por parte dos clubes podendo ser necessário o pagamento de “mais-valias”.

CONTABILIDADE										
ANO CLUBE	Organização contabilística CIRC	Sistema (escrituração) utilizado				Plano (contabilístico) utilizado				Contabilista
		2001	2002	2003	2004	2001	2002	2003	2004	
A	1993	Reg. Geral	Reg. Geral	Reg. Geral	Reg. Geral	si	POCemp/Adap	POCemp/Adap	POCemp/Adap	Oficial
B	não	Escrit.Interna	Escrit.Interna	Escrit.Interna	Escrit.Interna	Nenhum	Nenhum	Nenhum	Nenhum	Não
C	2000	Reg. Geral	Reg. Geral	Reg. Geral	Reg. Geral	POCemp/Adap	POCemp/Adap	POCemp/Adap	POCemp/Adap	Oficial
D	1999	Reg. Geral	Reg. Geral	Reg. Geral	Reg. Geral	POCemp/Adap	POCemp/Adap	POCemp/Adap	POCemp/Adap	Oficial
E	2003	Escrit.Interna	Escrit.Interna	Reg. Geral	Reg. Geral	si	si	POCemp/Adap	POCemp/Adap	Oficial
F	1999	Reg. Geral	Reg. Geral	Reg. Geral	Reg. Geral	POCemp/Adap	POCemp/Adap	POCemp/Adap	POCemp/Adap	Oficial
G	1975	Reg. Geral	Reg. Geral	Reg. Geral	Reg. Geral	POCemp/Adap	POCemp/Adap	POCemp/Adap	POCemp/Adap	Oficioso
H	não	Escrit.Interna	Escrit.Interna	Escrit.Interna	Escrit.Interna	Nenhum	Nenhum	Nenhum	Nenhum	Oficioso2004
I	1999	Reg. Geral	Reg. Geral	Reg. Geral	Reg. Geral	POCemp/Adap	POCemp/Adap	POCemp/Adap	POCemp/Adap	Oficial
J	não	Escrit.Interna	Escrit.Interna	Escrit.Interna	Escrit.Interna	Nenhum	Nenhum	Nenhum	Nenhum	Não
L	não	Escrit.Interna	Escrit.Interna	Escrit.Interna	Escrit.Interna	Nenhum	Nenhum	Nenhum	Nenhum	Não
M	não	Escrit.Interna	Escrit.Interna	Escrit.Interna	Escrit.Interna	Nenhum	Nenhum	Nenhum	Nenhum	Oficioso
N	não	Escrit.Interna	Escrit.Interna	Escrit.Interna	Escrit.Interna	Nenhum	Nenhum	Nenhum	Nenhum	Não
O	não	Escrit.Interna	Escrit.Interna	Escrit.Interna	Escrit.Interna	Nenhum	Nenhum	Nenhum	Nenhum	Oficioso
P	2005	Escrit.Interna	Escrit.Interna	Escrit.Interna	Escrit.Interna	Nenhum	Nenhum	Nenhum	Nenhum	Não/Oficial 2005
Q	não	Escrit.Interna	Escrit.Interna	Escrit.Interna	Escrit.Interna	Nenhum/Inf.	Nenhum/Inf.	Nenhum/Inf.	Nenhum/Inf.	Oficioso
S	1999	Reg. Geral	Reg. Geral	Reg. Geral	Reg. Geral	PROFAC	PROFAC	PROFAC	PROFAC	Oficioso
T	1996	Reg. Geral	Reg. Geral	Reg. Geral	Reg. Geral	POCemp/Adap	POCemp/Adap	POCemp/Adap	POCemp/Adap	Oficial
U	2004	Escrit.Interna	Escrit.Interna	Escrit.Interna	Reg. Geral	Nenhum/Contabilidade ACA			POCemp/Adap	Oficioso
V	2005	Escrit.Interna	Escrit.Interna	Escrit.Interna	Escrit.Interna	Nenhum	Nenhum	Nenhum	Nenhum	Não/Oficial 2005

Quadro 5 – Contabilidade

*Notas:* O clube G tem contabilidade organizada desde 1975, tendo efectuado as necessárias adaptações em função dos códigos que surgiram posteriormente.

<sup>549</sup> Actualiza o regime de regalias e isenções fiscais das pessoas colectivas de utilidade pública.

4 clubes desportivos (D, F, I, S) têm-na organizada desde 1999.

2 clubes (P, V) têm contabilidade organizada a partir de 2005.

4 clubes (A, C, E, U) tem contabilidade organizada, respectivamente, desde 1993, 2000, 2003 e 2004.

9 clubes desportivos não têm organização contabilística, de acordo com o artigo 115º e/ou artigo 116º do CIRC. Estes clubes fizeram escrituração interna.

Os clubes desportivos deverão, por norma, de acordo com o CIRC, organizar a(s) sua(s) contabilidade(s), de acordo com o artigo 115º (Obrigações contabilísticas das empresas) ou com o artigo 116º (Regime simplificado de escrituração). Devendo, no entanto, os clubes que optarem pelo regime simplificado de escrituração (artigo 116º) organizar contabilidade segundo os critérios definidos pelo artigo 115º, para as actividades comerciais, industriais ou agrícolas, desenvolvidas a título acessório (artigo 116º, nº 2)<sup>550</sup>. Este facto implica que os clubes que optarem por este regime desenvolvam duas “contabilidades” independentes, de modo a permitir o controlo dos seus rendimentos e quais as suas origens.

---

<sup>550</sup> De acordo com a Circular nº 9/98, de 9 de Março, é obrigatória a assinatura do Técnico Oficial de Contas. Ver ainda a Circular nº 7/99, de 9 de Outubro.

Acções de formação/Plano de contabilidade específico					
CLUBE	Necessárias	Importância	População/Alvo	Diferenciadas em função da População/Alvo	POC específico p/ Clubes Desportivos c/ EUP
A	sim	Muito importantes	Dirigentes/Administrativos/Contabilidade	sim	Não necessário
B	sim	Importantes	Dirigentes	-	Não necessário
C	sim	Muito importantes	Dirigentes/Administrativos/Contabilidade	sim	Não necessário
D	sim	Muito importantes	Dirigentes/Administrativos/Contabilidade	sim	Necessário
E	sim	Importantes	Dirigentes/Administrativos/Contabilidade	sim	Necessário
F	sim	Importantes	Dirigentes/Administrativos/Contabilidade	sim	Necessário
G	sim	Muito importantes	Dirigentes	-	Necessário
H	sim	Importantes	Dirigentes/Contabilidade	sim	Necessário
I	sim	Importantes	Dirigentes	-	Não necessário
J	sim	Importantes	Dirigentes	-	Necessário
L	sim	Importantes	Dirigentes/Administrativos/Contabilidade	sim	Necessário
M	sim	Muito importantes	Dirigentes	-	Necessário
N	sim	Importantes	Dirigentes	-	Não necessário
O	sim	Muito importantes	Dirigentes	-	Não necessário
P	sim	Muito importantes	Dirigentes	-	Necessário
Q	sim	Muito importantes	Dirigentes/Administrativos/Contabilidade	sim	Necessário
S	sim	Importantes	Dirigentes/Contabilidade	sim	Não necessário
T	sim	Muito importantes	Dirigentes/Administrativos/Contabilidade	sim	Não necessário
U	sim	Importantes	Dirigentes/Administrativos/Contabilidade	sim	Necessário
V	sim	Importantes	Dirigentes/Contabilidade	sim	Não necessário

Quadro 6 – Acções de formação/Plano de contabilidade específico

*Notas:* Todos os clubes desportivos apontaram ser necessário haver acções de formação sobre regime fiscal/legislação, deveres (cumprimento legal) e direitos (isenções, benefícios e outros).

9 clubes consideraram-nas muito importantes e 11 clubes expuseram como importantes.

9 clubes referiram que essas acções deverão ser diferenciadas em três vertentes (dirigentes/administrativos/contabilidade).

3 clubes indicaram que essas acções deverão ser diferenciadas em duas vertentes (dirigentes/contabilidade).

Os restantes clubes aludiram que essas acções deverão ter como população/alvo os dirigentes.

11 clubes desportivos encararam ser necessário haver um Plano Oficial de Contabilidade Especifico para clubes desportivos com EUP.

Os responsáveis dos clubes, demonstram interesse e preocupação em possuir mais conhecimentos e ferramentas adequadas (“PCCDUP”), que lhes permita desenvolver, cada vez mais, um trabalho rigoroso, transparente e fidedigno.

DGCI - IGF		
CLUBE	Auditoria realizada (ano)	Infracções detectadas
A	2003	Valores de IVA Dedutível e Não dedutível
B	2006	Valores de IVA Dedutível e Não dedutível e Valores sujeitos a IRC
C	1998	Publicidade indetificada como donativo (não liquidação de IVA)
D	1994 e 1998	Valores de IVA dedutível e Não dedutível (taxas incorrectamente aplicadas)
E	Não	-
F	1998	Publicidade e patrocínios indetificados como donativos
G	Não	-
H	2002	Justificação de pagamentos (facturas)
I	2004	Não liquidação de IVA em Publicidade
J	Não	-
L	Não	-
M	Não	-
N	Não	-
O	Não	-
P	Não	-
Q	Não	-
S	Não	-
T	1996	Não liquidação de IVA em Actividade Comercial Acessória
U	2004	Não liquidação de IVA em Publicidade e Valores sujeitos a IRC
V	1999	Liquidação de IVA não entregue e Valores sujeitos a IRC

Quadro 7 – DGCI/IGF

*Notas:* 5 clubes desportivos foram auditados entre 1994 e 1999.

5 clubes desportivos foram auditados entre 2002 e 2006.

10 clubes desportivos não foram auditados pela DGCI-IGF.

Foram detectados em 7 clubes desportivos infracções a nível de IVA, devido à não liquidação e/ou aos valores com direito e sem direito a dedução.

Em 3 clubes desportivos foram detectadas infracções eventualmente relacionadas com o não pagamento de taxa de IRC.

Estes clubes desportivos tiveram de fazer pagamentos dos valores considerados em falta pela administração fiscal. Alguns deles foram ainda sujeitos a multas/coimas. Alguns clubes necessitaram de aderir ao “Plano Mateus” ou de celebrar outros acordos para pagamento faseado da dívida.

Os clubes desportivos, tal como qualquer outra, empresa privada ou mesmo entidade pública, podem ser sujeitos a auditoria de contas por parte da IGF/DGCI. Estas “inspecções” visam, sobretudo, a detecção de eventuais infracções cometidas pelos auditados. Do conhecimento que temos e da análise de notícias nos diversos órgãos de comunicação, podemos constatar que as infracções que existem resultam, algumas, do desconhecimento da lei (obrigações) e outras, dos descontrolo orçamental (receitas muito inferiores às despesas) evidenciado pelos órgãos executivos dos clubes. Logicamente que a invocação do desconhecimento da lei não inibe o registo da infracção fiscal, mas pode permitir-nos desenvolver algumas propostas que possam ser implementadas e que diminuam substancialmente estas situações (atitudes).

Concretizando, as infracções fiscais detectadas surgem, geralmente, no desenvolvimento da actividade comercial e acessória; rendimentos considerados comerciais pela administração fiscal mas que os clubes indicam como subsídios/donativos; a não liquidação de IVA em facturas/recibos; não pagamento (entrega) do IRC e/ou IVA às finanças.

Poderão, advir outras infracções face ao não pagamento/entrega às finanças dos valores de retenção de IRS e nas quotizações/contribuições para (da) segurança social.

Valor anual de receitas (proveitos) conforme relatório de contas							
ANO CLUBE	2001	2002	2003	2004	Média	Média Máx. Mín.	Valor Máx. Mín.
A	310.295,00 €	324.573,95 €	378.306,44 €	328.313,65 €	335.372,26 €		
B	302.728,20 €	255.655,39 €	303.894,54 €	253.280,29 €	278.889,61 €		
C	383.178,00 €	607.494,35 €	430.042,10 €	336.627,76 €	439.335,55 €		
D	682.723,58 €	665.244,03 €	675.878,97 €	597.193,03 €	655.259,90 €		
E	285.398,60 €	129.407,41 €	120.073,26 €	114.721,07 €	162.400,09 €		
F	si	178.165,38 €	257.740,09 €	214.629,08 €	-		
G	54.630,00 €	94.423,44 €	70.525,37 €	98.673,77 €	79.563,15 €		
H	145.848,69 €	83.892,35 €	74.696,52 €	49.715,06 €	88.538,16 €		
I	si	si	160.553,93 €	55.444,90 €	-		
J	360,00 €	380,00 €	420,00 €	480,00 €	410,00 €	410,00 €	360,00 €
L	69.967,00 €	66.718,00 €	64.069,00 €	40.958,00 €	60.428,00 €		
M	si	si	41.279,00 €	39.740,00 €	-		
N	14.050,00 €	25.896,00 €	33.228,00 €	11.500,00 €	21.168,50 €		
O	71.572,19 €	55.895,34 €	49.082,61 €	45.870,18 €	55.605,08 €		
P	48.269,83 €	34.753,95 €	25.567,05 €	51.753,58 €	40.086,10 €		
Q	28.000,00 €	62.556,00 €	61.120,00 €	46.909,00 €	49.646,25 €		
S	73.994,00 €	61.968,00 €	70.982,00 €	77.903,00 €	71.211,75 €		
T	937.614,71 €	807.988,66 €	934.096,63 €	797.437,21 €	869.284,30 €	869.284,30 €	937.614,71 €
U	25.000,00 €	22.800,00 €	20.600,00 €	19.800,00 €	22.050,00 €		
V	42.359,00 €	63.984,00 €	39.851,00 €	37.967,00 €	46.040,25 €		

Quadro 8 – Valor anual de receitas (proveitos) conforme relatório de contas

*Notas:* 17 clubes desportivos apresentaram valores totais de proveitos nos quatro anos, pelo que pudemos identificar o valor médio dos 4 anos.

3 clubes desportivos indicaram sem informação (S/I) no ano 2001(F) e 2001/2002 (I, M). A falta de informação nesses anos ir-se-á reflectir no não preenchimento de outros quadros referentes a receitas parcelares. Nestes clubes não foi possível identificar o valor médio dos 4 anos.

No clube J encontramos a média mais baixa bem como o valor mínimo de receita de todos os clubes desportivos.

No clube T encontramos a média mais elevada bem como o valor máximo de proveitos (2001).

Verifica-se uma discrepância muito acentuada, nos valores totais de proveitos dos clubes. Essa diversidade, também é encontrada, em alguns clubes, com variações significativas de verbas nos quatro anos.



Valor anual de receitas (proveitos) de quotizações									
ANO CLUBE	2001	2002	2003	2004	Valor Máx. Min.	% do Total de Receitas			
						2001	2002	2003	2004
A	127.135,00 €	137.499,67 €	156.292,00 €	153.633,56 €		41,0%	42,4%	41,3%	46,8%
B	4.833,74 €	5.283,89 €	4.642,00 €	6.942,50 €		1,6%	2,1%	1,5%	2,7%
C	21.361,00 €	27.766,70 €	11.395,00 €	12.595,50 €		5,6%	4,6%	2,6%	3,7%
D	321.752,42 €	390.391,60 €	374.173,25 €	351.434,38 €	390.391,60 €	47,1%	58,7%	55,4%	58,8%
E	16.944,77 €	2.859,99 €	6.074,25 €	16.638,30 €		5,9%	2,2%	5,1%	14,5%
F	si	30.045,91 €	21.833,00 €	24.712,50 €		-	16,9%	8,5%	11,5%
G	1.300,00 €	1.432,00 €	1.503,70 €	1.130,80 €		2,4%	1,5%	2,1%	1,1%
H	9.782,60 €	4.308,00 €	7.179,50 €	8.118,50 €		6,7%	5,1%	9,6%	16,3%
I	si	si	3.482,35 €	1.640,00 €		-	-	2,2%	3,0%
J	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
L	18.965,00 €	24.193,00 €	30.008,00 €	20.970,00 €		27,1%	36,3%	46,8%	51,2%
M	si	si	2.279,00 €	2.940,00 €		-	-	5,5%	7,4%
N	550,00 €	1.458,00 €	1.000,00 €	1.000,00 €		3,9%	5,6%	3,0%	8,7%
O	5.207,95 €	5.009,40 €	4.915,00 €	5.080,00 €		7,3%	9,0%	10,0%	11,1%
P	3.438,83 €	5.655,14 €	2.156,29 €	2.910,24 €		7,1%	16,3%	8,4%	5,6%
Q	2.000,00 €	1.314,00 €	2.017,00 €	1.830,00 €		7,1%	2,1%	3,3%	3,9%
S	53.047,00 €	57.165,00 €	65.813,00 €	72.393,00 €		71,7%	92,2%	92,7%	92,9%
T	69.791,55 €	64.115,08 €	47.036,50 €	58.032,50 €		7,4%	7,9%	5,0%	7,3%
U	1.200,00 €	1.865,00 €	3.434,00 €	2.854,00 €		4,8%	8,2%	16,7%	14,4%
V	1.290,00 €	459,00 €	2.156,00 €	2.257,00 €		3,0%	0,7%	5,4%	5,9%

Quadro 9 – Valor anual de receitas (proveitos) de quotizações

Notas: 16 clubes desportivos acusaram valores de proveitos de quotizações nos quatro anos.

3 clubes desportivos (F, I, M) declararam sem informação (S/I) no ano 2001 e 2001/2002 (I, M).

O clube J indicou que os sócios não pagam quotas pelo que esse campo foi preenchido com valor 0 €. Identificámo-lo como sendo o valor mais baixo de quotização.

No clube D encontrámos a receita mais alta de quotização (2002). No entanto, a percentagem mais elevada face ao total de proveitos, neste clube, verifica-se em 2004 (58,8%) e não em 2002 (58,7%).

O clube S tem as percentagens mais elevadas face ao total de proveitos, de todos os clubes estudados, variando entre 71,7% (2001) e 92,9% (2004).

Os rendimentos derivados das quotas dos associados são considerados não sujeitos para efeitos de IRC (artigo 49º, nº 3, do CIRC).

De salientar, que somente num clube a quota é gratuita.

Valor anual de receitas (proveitos) de prestação de serviços									
ANO CLUBE	2001	2002	2003	2004	Valor Máx. Mín.	% do Total de Receitas			
						2001	2002	2003	2004
A	89.120,00 €	91.431,20 €	116.549,00 €	120.323,07 €		28,7%	28,2%	30,8%	36,6%
B	0 €	0 €	0 €	0 €		0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
C	200.822,00 €	436.212,80 €	131.264,86 €	132.593,54 €		52,4%	71,8%	30,5%	39,4%
D	66.916,62 €	60.735,58 €	84.119,78 €	76.887,20 €		9,8%	9,1%	12,4%	12,9%
E	si	si	78.886,40 €	83.702,96 €		-	-	65,7%	73,0%
F	si	49.176,59 €	71.626,66 €	91.387,95 €		-	27,6%	27,8%	42,6%
G	0 €	0 €	0 €	0 €		0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
H	0 €	0 €	0 €	0 €		0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
I	0 €	0 €	0 €	0 €		-	-	0,0%	0,0%
J	0 €	0 €	0 €	0 €		0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
L	quot	quot	quot	quot		-	-	-	-
M	0 €	0 €	0 €	0 €		-	-	0,0%	0,0%
N	0 €	0 €	0 €	0 €		0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
O	0 €	0 €	0 €	0 €		0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
P	0 €	0 €	0 €	0 €		0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Q	0 €	0 €	0 €	0 €		0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
S	quot	quot	quot	quot		-	-	-	-
T	655.140,83 €	633.367,61 €	624.482,17 €	603.593,54 €	655.140,83 €	69,9%	78,4%	66,9%	75,7%
U	3.000,00 €	3.000,00 €	4.666,00 €	896,00 €		12,0%	13,2%	22,7%	4,5%
V	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%

Quadro 10 – Valor anual de receitas (proveitos) de prestação de serviços

Notas: 5 clubes desportivos declararam valores de proveitos de prestação de serviços nos quatro anos.

2 clubes (E, F) indicaram, respectivamente, S/I nos anos 2001/2002 e 2001.

2 clubes desportivos (L,S) não referiram valores pois os mesmos estão inseridos nas quotizações pagas pelos sócios.

11 clubes desportivos apontaram 0 € nos 4 anos, referindo que todas as modalidades praticadas são desenvolvidas sem encargos para os sócios.

Nestes clubes, encontrámos os valores mínimos de receitas de prestação de serviços bem como a percentagem mais baixa face ao total de receitas.

No clube T encontrámos a receita mais alta (2001). Neste clube, verificam-se as percentagens mais elevadas face ao total de proveitos, de todos os clubes estudados, variando entre 66,9% (2003) e 78,4% (2002).

Os rendimentos directamente derivados do exercício de actividades culturais, recreativas e desportivas (prestação de serviços) são isentos de IRC (artigo 11º do CIRC) desde que cumpridos todos os requisitos expressos neste mesmo artigo.

Situação idêntica (isenção) no âmbito do IVA, na prestação de serviços a pessoas que directamente pratiquem essas actividades (artigo 9º, nº 9, do CIVA) desde que os clubes sejam considerados como organismos sem finalidade lucrativa e cumpram, simultaneamente, o estipulado no artigo 10º desse Código.

O facto de dois clubes afectarem às quotizações os valores relativos à prestação de serviços, impossibilita a quantificação dessas verbas específicas.

Onze clubes não auferem receitas de prestação de serviços (prática desportiva gratuita).

Valor anual de receitas (proveitos) de subsídios ou contratos/programa									
ANO CLUBE	2001	2002	2003	2004	Valor Máx. Mín.	% do Total de Receitas			
						2001	2002	2003	2004
A	0 €	38.210,00 €	51.758,00 €	0 €		0,0%	11,8%	13,7%	0,0%
B	40.665,94 €	6.710,28 €	1.022,54 €	0 €		13,4%	2,6%	0,3%	0,0%
C	si	65.602,48 €	30.165,98 €	14.806,86 €		-	10,8%	7,0%	4,4%
D	221.521,87 €	71.242,27 €	59.375,12 €	44.022,27 €	221.521,87 €	32,4%	10,7%	8,8%	7,4%
E	si	si	2.995,19 €	3.175,45 €		-	-	2,5%	2,8%
F	si	72.873,34 €	21.372,01 €	22.495,03 €		-	40,9%	8,3%	10,5%
G	4.240,00 €	32.035,66 €	1.950,00 €	800,00 €		7,8%	33,9%	2,8%	0,8%
H	75.800,00 €	2.225,00 €	9.500,00 €	3.700,00 €		52,0%	2,7%	12,7%	7,4%
I	si	si	100.553,67 €	9.400,00 €	-	-	-	62,6%	17,0%
J	150,00 €	150,00 €	150,00 €	150,00 €		41,7%	39,5%	35,7%	31,3%
L	36.705,00 €	35.928,00 €	15.280,00 €	10.090,00 €		52,5%	53,9%	23,8%	24,6%
M	si	si	750,00 €	4.750,00 €	-	-	-	1,8%	12,0%
N	5.500,00 €	7.332,00 €	3.395,00 €	0 €		39,1%	28,3%	10,2%	0,0%
O	28.542,46 €	22.481,97 €	10.000,00 €	16.000,00 €		39,9%	40,2%	20,4%	34,9%
P	30.745,86 €	7.270,45 €	5.336,29 €	11.033,54 €		63,7%	20,9%	20,9%	21,3%
Q	3.500,00 €	7.000,00 €	4.500,00 €	1.250,00 €		12,5%	11,2%	7,4%	2,7%
S	10.474,00 €	0 €	0 €	0 €	0 €	14,2%	0,0%	0,0%	0,0%
T	114.330,76 €	74.490,74 €	20.010,62 €	2.498,92 €		12,2%	9,2%	2,1%	0,3%
U	4.000,00 €	1.685,00 €	500,00 €	300,00 €		16,0%	7,4%	2,4%	1,5%
V	3.300,00 €	447,00 €	1.702,00 €	0 €		7,8%	0,7%	4,3%	0,0%

Quadro 11 – Valor anual de receitas (proveitos) de subsídios ou contratos/programa

*Notas:* 10 clubes desportivos assinalaram valores de proveitos de subsídios ou contratos/programa nos quatro anos.

3 clubes (E, I, M) indicaram S/I nos anos 2001/2002 e valores em 2003/2004.

Os clubes C e F citaram S/I em 2001 e valores nos restantes anos.

O clube A indicou não ter recebido subsídios (0 €) em 2001 e 2004.

3 clubes desportivos (B, N, V) apresentaram valores de subsídios de 2001 a 2003, e valor 0 € em 2004.

O clube S aludiu valor de subsídio em 2001 e valor 0 € em 2002/2004.

Nos 5 clubes desportivos que têm o valor mínimo de subsídio (0 €) num ou em vários anos, encontrámos também a percentagem mais baixa face ao total de proveitos.

O clube D apresentou a receita máxima (2001) de subsídios recebidos.

O clube P apresentou a percentagem mais elevada (2001) face ao total de proveitos, de todos os clubes estudados.

Tal como referimos, para as quotizações, também os rendimentos derivados de subsídios (através de contratos-programa ou outros) são considerados não sujeitos para efeitos de IRC e IS, de acordo com os artigos anteriormente mencionados.

Valor anual de receitas (proveitos) de donativos									
ANO CLUBE	2001	2002	2003	2004	Valor Máx. Mín.	% do Total de Receitas			
						2001	2002	2003	2004
A	34.000,00 €	0 €	500,00 €	0 €		11,0%	0,0%	0,1%	0,0%
B	12.993,73 €	23.392,52 €	17.072,50 €	21.276,19 €		4,3%	9,2%	5,6%	8,4%
C	si	0 €	21.708,97 €	50.094,60 €		-	0,0%	5,0%	14,9%
D	2.739,40 €	8.207,59 €	12.634,81 €	16.426,90 €		0,4%	1,2%	1,9%	2,8%
E	si	si	475,00 €	250,00 €		-	-	0,4%	0,2%
F	si	14.972,49 €	49.064,06 €	20.640,96 €		-	8,4%	19,0%	9,6%
G	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
H	50.000,00 €	60.000,00 €	13.000,00 €	12.634,46 €	60.000,00 €	34,3%	71,5%	17,4%	25,4%
I	si	si	si	20.983,00 €		-	-	-	37,8%
J	210,00 €	230,00 €	270,00 €	330,00 €		58,3%	60,5%	64,3%	68,8%
L	912,00 €	1.793,00 €	10.585,00 €	3.050,00 €		1,3%	2,7%	16,5%	7,4%
M	0 €	0 €	0 €	0 €		-	-	0,0%	0,0%
N	0 €	0 €	0 €	0 €		0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
O	1.496,39 €	0 €	0 €	0 €		2,1%	0,0%	0,0%	0,0%
P	3.214,10 €	9.078,25 €	4.748,48 €	11.009,40 €		6,7%	26,1%	18,6%	21,3%
Q	100,00 €	400,00 €	25,00 €	525,00 €		0,4%	0,6%	0,0%	1,1%
S	0 €	0 €	2.500,00 €	5.000,00 €		0,0%	0,0%	3,5%	6,4%
T	0 €	0 €	0 €	0 €		0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
U	3.300,00 €	250,00 €	400,00 €	750,00 €		13,2%	1,1%	1,9%	3,8%
V	1.500,00 €	34.154,00 €	11.215,00 €	25.950,00 €		3,5%	53,4%	28,1%	68,3%

Quadro 12 – Valor anual de receitas (proveitos) de donativos

*Notas:* 9 clubes desportivos assinalaram valores de proveitos de donativos nos quatro anos.

4 clubes desportivos indicaram não ter recebido (0 €) donativos nos quatro anos.

O clube C referiu S/I em 2001, não ter recebido (0 €) em 2002 e valores em 2003/2004.

3 clubes (E, F, I) apontaram, respectivamente, S/I em 2001/2002, 2001 e 2001/2002/2003, e terem recebido donativos nos restantes anos.

3 clubes (A, O, S) declararam valores de donativos em 2001/2003, 2001 e 2003/ 2004, respectivamente, e não terem recebido nos outros anos.

Nos 8 clubes desportivos que referiram não ter recebido donativos num ou em vários anos, encontrámos o valor mínimo (0 €) e a percentagem mais baixa do total de receitas.

O clube H apresentou o valor máximo (2002) de donativos recebidos. Neste clube encontrámos também a percentagem mais alta (71,5% em 2002), face ao total de proveitos, de todos os clubes estudados.

Os donativos<sup>551</sup> atribuídos aos clubes desportivos<sup>552</sup> são considerados como custos ou perdas do exercício para os respectivos mecenas (doadores).

Para as empresas sujeitas a IRC o artigo 3º do EM<sup>553</sup> (aprovado pelo DL nº 74/99, de 16 de Março)<sup>554</sup> estabelece, entre outras, as regras de limite e de majoração do volume de negócio e custos relacionados com esses donativos. Situação similar, encontramos no artigo 5º desse estatuto, onde são definidas as normas de dedução (dos custos dos donativos) no âmbito do IRS.

---

<sup>551</sup> Lei nº 53-A/2006 de 29 de Dezembro - Artigo 83º nº 3 Aditamento ao EBF - É aditado ao Estatuto dos Benefícios Fiscais, um novo capítulo X, sob a epígrafe «Benefícios relativos ao mecenato», que integra os artigos 56º-C, 56º-D, 56º-E, 56º-F, 56º-G e 56º-H, igualmente aditados, com a seguinte redacção: Artigo 56º-C Noção de donativo - Para efeitos fiscais, os donativos constituem entregas em dinheiro ou em espécie concedidos sem contrapartidas que configurem obrigações de carácter pecuniário ou comercial às entidades públicas ou privadas previstas nos artigos seguintes, cuja actividade consista predominantemente na realização de iniciativas nas áreas social, cultural, ambiental, desportiva ou educacional.

<sup>552</sup> Associações dotadas de estatuto de utilidade pública que tenham como objecto o fomento e a prática de actividades desportivas, com excepção das secções participantes em competições desportivas de natureza profissional.

<sup>553</sup> Revogado pela Lei nº 53-A/2006 de 29 Dezembro (Orçamento do Estado 2007) Artigo 87º Revogação de normas no âmbito dos benefícios fiscais 3 - São igualmente revogados: f) O Estatuto do Mecenato, aprovado pelo Decreto-Lei nº 74/99, de 16 de Março.

<sup>554</sup> Complementado com a introdução de novas alíneas e nova redacção em alguns artigos, conforme a Lei nº 160/99, de 14 de Setembro, a Lei nº 176-A/99, de 30 de Dezembro, a Lei nº 3-B/2000, de 4 de Abril, Lei nº 30-C/2000, de 29 de Dezembro, Lei nº 30-G/2000, de 29 de Dezembro, Lei nº 109-B/2001, de 27 de Dezembro, Lei nº 107-B/2003, de 31 de Dezembro.

Valor anual de receitas (proveitos) de publicidade, patrocínios, bar, etc (ACA)									
ANO CLUBE	2001	2002	2003	2004	Valor Máx. Mín.	% do Total de Receitas			
						2001	2002	2003	2004
A	35.000,00 €	48.706,50 €	51.167,24 €	53.801,35 €		11,3%	15,0%	13,5%	16,4%
B	244.234,79 €	220.268,70 €	281.157,50 €	225.061,60 €	281.157,50 €	80,7%	86,2%	92,5%	88,9%
C	si	44.403,38 €	235.507,25 €	126.537,26 €		-	7,3%	54,8%	37,6%
D	31.072,75 €	31.594,39 €	41.184,45 €	50.965,21 €		4,6%	4,7%	6,1%	8,5%
E	si	28.483,77 €	31.642,71 €	10.954,36 €		-	22,0%	26,4%	9,5%
F	si	si	60.763,68 €	32.823,54 €		-	-	23,6%	15,3%
G	31.355,00 €	32.479,00 €	42.730,53 €	24.385,39 €		57,4%	34,4%	60,6%	24,7%
H	4.500,00 €	8.563,50 €	25.254,46 €	9.881,21 €		3,1%	10,2%	33,8%	19,9%
I	si	si	56.517,91 €	23.421,90 €		-	-	35,2%	42,2%
J	-	-	-	-	-	-	-	-	-
L	13.385,00 €	4.804,00 €	7.460,00 €	5.478,00 €		19,1%	7,2%	11,6%	13,4%
M	si	si	29.450,00 €	26.850,00 €		-	-	71,3%	67,6%
N	7.000,00 €	13.106,00 €	21.833,00 €	9.000,00 €		49,8%	50,6%	65,7%	78,3%
O	8.978,36 €	8.978,36 €	8.978,36 €	8.978,36 €		12,5%	16,1%	18,3%	19,6%
P	10.000,00 €	10.000,00 €	10.000,00 €	10.000,00 €		20,7%	28,8%	39,1%	19,3%
Q	15.000,00 €	30.000,00 €	30.000,00 €	30.000,00 €		53,6%	48,0%	49,1%	64,0%
S	-	-	-	-	-	-	-	-	-
T	98.351,57 €	36.015,23 €	242.567,34 €	133.312,25 €		10,5%	4,5%	26,0%	16,7%
U	10.500,00 €	13.000,00 €	7.600,00 €	14.000,00 €		42,0%	57,0%	36,9%	70,7%
V	18.000,00 €	25.507,00 €	21.362,00 €	6.358,00 €		42,5%	39,9%	53,6%	16,7%

Quadro 13 – Valor anual de receitas (proveitos) de publicidade, patrocínios, bar... (ACA)

*Notas:* 13 clubes desportivos declararam valores de proveitos de actividade comercial acessória (ACA) nos quatro anos.

2 clubes (C, E) indicaram S/I em 2001 de proveitos em 2002/2004.

3 clubes (F, I, M) citaram S/I em 2001/2002 e valores de receitas nos restantes anos.

2 clubes (J, S) aludiram não ter desenvolvido ACA nos quatro anos. Nestes clubes referenciámos o valor mínimo (0 €) e a percentagem mais baixa do total de receitas.

O clube B apresentou o valor máximo (2003) de proveitos de patrocínios, publicidade, bar, etc. (ACA). Neste clube encontrámos também as percentagens mais elevadas variando entre 80,7% em 2001 e 92,5% em 2003, face ao total de proveitos, de todos os clubes estudados.

São inseridos na actividade comercial e acessória os rendimentos (receitas) derivados, entre outros: da publicidade, do bar-restaurante, dos patrocínios e do material desportivo. A enumeração não é exaustiva mas reflecte, quanto a nós, a maior parte das actividades comerciais (acessórias) promovidas pelos clubes, sendo estas as mais difíceis de enquadrar na(s) contabilidade(s) dos clubes desportivos.

O desenvolvimento destas actividades tem implicações directas com o IRC, o IVA e, eventualmente, com os Benefícios Fiscais.

Valor anual de outras receitas (proveitos)										
ANO CLUBE	2001	2002	2003	2004	Origem	Valor Máx. Mín.	% do Total de Receitas			
							2001	2002	2003	2004
A	25.040,00 €	8.726,58 €	2.040,20 €	555,67 €	torneios,taxa extra,cedência inst.		8,1%	2,7%	0,5%	0,2%
B	0 €	0 €	0 €	0 €	-		0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
C	160.987,00 €	33.548,99 €	0 €	0 €	si		42,0%	5,5%	0,0%	0,0%
D	38.720,52 €	103.073,60 €	104.391,56 €	57.457,07 €	comp. pecuniária de conc. espaço		5,7%	15,5%	15,4%	9,6%
E	268.453,83 €	98.063,65 €	0 €	0 €	si	268.453,83 €	94,1%	75,8%	0,0%	0,0%
F	si	11.097,05 €	31.211,38 €	22.569 €	direitos desportivos		-	6,2%	12,1%	10,5%
G	17.735,00 €	28.476,78 €	24.341,14 €	72.357,58 €	contrato prog. ced. inst.," baratos"		32,5%	30,2%	34,5%	73,3%
H	5.500,00 €	9.000,00 €	20.100,00 €	15.602,39 €	ced. inst. bilhetes, sorteios		3,8%	10,7%	26,9%	31,4%
I	si	si	0 €	0 €	-		-	-	0,0%	0,0%
J	0 €	0 €	0 €	0 €	-		0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
L	0 €	0 €	736,00 €	1.370,00 €	donativos		0,0%	0,0%	1,1%	3,3%
M	si	si	8.800,00 €	5.200,00 €	festas,"baratos",donativos		-	-	21,3%	13,1%
N	1.000,00 €	4.000,00 €	7.000,00 €	1.500,00 €	festas,"baratos",donativos		7,1%	15,4%	21,1%	13,0%
O	27.347,03 €	19.425,61 €	25.189,25 €	15.811,82 €	contrato prog. ced. inst. bilhetes		38,2%	34,8%	51,3%	34,5%
P	871,05 €	2.750,08 €	3.326,00 €	16.800,40 €	cedência inst. bilhetes, bar		1,8%	7,9%	13,0%	32,5%
Q	7.400,00 €	23.842,00 €	24.578,00 €	13.304,00 €	festas,"baratos",jogos,donativos		26,4%	38,1%	40,2%	28,4%
S	10.473,00 €	4.803,00 €	2.669,00 €	510,00 €	estágios,material		14,2%	7,8%	3,8%	0,7%
T	0 €	0 €	0 €	0 €	-	0 €	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
U	3.000,00 €	3.000,00 €	4.000,00 €	1.000,00 €	bufete, sorteios, donativos		12,0%	13,2%	19,4%	5,1%
V	4.769,00 €	3.417,00 €	3.406,00 €	3.402,00 €	cedência inst. bilhetes		11,3%	5,3%	8,5%	9,0%

Quadro 14 – Valor anual de outras receitas (proveitos)

*Notas:* 11 clubes desportivos assinalaram valores de outras receitas (que não conseguiram identificar nos quadros anteriores) nos quatro anos.

3 clubes (F, I, M) citaram S/I em 2001/2002, mas o clube M indicou proveitos para 2003/2004 enquanto que o clube I indicou não ter tido receitas (0 €) nesses mesmos anos. O clube F referiu proveitos em 2003 e valor 0 € em 2004.



2 clubes (C, L) anunciaram proveitos em 2001 e 2002.

O clube E declarou proveitos em 2003/2004.

3 clubes (B, J, T) aludiram não ter valores (0 €) de outras receitas nos quatro anos e, portanto, não referiram a origem. Nestes clubes verificou-se a percentagem mais baixa, face ao total de proveitos, de todos os clubes estudados.

Em relação à origem desses proveitos, 2 clubes desportivos (C, E) não conseguiram identificar (S/I) a proveniência dos mesmos, enquanto que os outros 10 clubes indicaram diversas origens dos mesmos.

O clube E apresentou o valor máximo (2001) de outros proveitos. Neste clube encontrámos também a percentagem mais elevada (94,1%) nesse mesmo ano, face ao total de proveitos, de todos os clubes estudados.

Nos clubes desportivos que indicaram valor 0 € (sem receita) encontrámos o valor mínimo de outras receitas.

Os clubes indicaram em “outras receitas” rendimentos que poderão, eventualmente, ser considerados como actividade comercial acessória e, como tal, estarem sujeitos a IRC e IVA.

Painéis publicitários (2001 a 2004) nas instalações dos clubes						
CLUBE	Interior	Exterior	Reclame	Licença Municipal		Taxa (isenção, redução, normal/valor)
				Publicidade	Reclame	
A	sim	não		Não		-
B	sim	não		Não		-
C	sim	sim		Não		-
D	sim	não	sim	Sim	Sim	Isentos
E	sim	sim		Não		-
F	sim	sim		Sim		si/si/7.388,83 €/14.547,60 €
G	sim	não		Não		-
H	sim	não		Não		-
I	sim	não		Não		-
J	não	não		-		-
L	não	não		-		-
M	não	não		-		-
N	não	não		-		-
O	sim	não		Não		-
P	sim	sim		Não		-
Q	não	não		-		-
S	não	não	sim	-	Sim	Reclame 80,00 €
T	sim	sim	sim	Não	Sim	Reclame isento
U	sim	não		Não		-
V	sim	não		Não		-

Quadro 15 – Painéis publicitários (2001 a 2004) nas instalações dos clubes

*Notas:* 14 clubes desportivos tiveram, pelo menos em um dos anos, painéis publicitários no interior das suas instalações.

6 clubes desportivos não tiveram painéis publicitários no interior das suas instalações.

5 clubes desportivos tiveram painéis publicitários virados para o exterior.

19 clubes mencionaram não possuir licença municipal, para os painéis publicitários, pelo que não preencheram o item relativo à taxa.

O clube F indicou possuir licença municipal para os painéis publicitários, tendo pago, as respectivas, taxas.

3 clubes (D, S, T) indicaram ter reclames luminosos identificativos dos mesmos. Estes clubes possuem licença municipal, e o clube S paga a respectiva taxa.

De referir que, caso os clubes desportivos tenham nos seus espaços painéis publicitários (interiores ou exteriores) e/ou bar-restaurante (ver quadro seguinte), são obrigados a possuir licenças municipais e alvará sanitário. Essas licenças e alvará são atribuídos pela Câmara Municipal do Porto, conforme Apêndice nº 128/99 do Decreto-Lei nº 237/99 de 11 de Outubro, que definirá os regulamentos e valor da taxa a cobrar (quando não isentos) aos munícipes (entidades). A Direcção Municipal de Finanças e Património e Direcção Municipal de Apoio às Actividades Económicas são responsáveis pela fiscalização e controlo dessas regras (obrigações)<sup>555</sup>.

Actividade Comercial e Acessória (ACA)																													
ANO CLUBE	Desenvolve				Publicidade, Patrocínio, Material				Bar/Restaurante				Bar/Restaurante Exploração Directa/Concessionada				Bar/Restaurante Concessionada (espaço nu/equip.)				Bar/Restaurante Concessionada (equip. c/ IVA)				Bar/Restaurante Concessionada (equip. s/ IVA)				Licença Camarária (Alvará sanitário)
	2001	2002	2003	2004	2001	2002	2003	2004	2001	2002	2003	2004	2001	2002	2003	2004	2001	2002	2003	2004	2001	2002	2003	2004	2001	2002	2003	2004	
A	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	C	C	C	C	E	E	E	E	x	x	x	x					sim
B	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	D	D	D	D													sim
C	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	C	C	C	C	E	E	E	E					x	x	x	x	não
D	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	C	C	C	C	E	E	E	E	x	x	x	x					não
E	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	C	C	C	C	E	E	E	E					x	x	x	x	não
F	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	C	C	C	C	E	E	E	E			x	x	x	x			não
G	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	D	D	D	D													sim
H	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	D	D	D	D													não
I	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	C	C	C	C	E	E	E	E					x	x	x	x	não
J	não	não	não	não	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
L	x	x	x	x	x	x	x	x	não	não	não	não	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
M	x	x	x	x	não	não	não	não	x	x	x	x	D	D	D	D													sim
N	x	x	x	x	não	não	não	não	x	x	x	x	D	D	D	D													não
O	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	C	C	C	C	E	E	E	E					x	x	x	x	não
P	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	D/C	D/C	D/C	D/C	E	E	E	E					x	x	x	x	não
Q	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	D	D	D	D													não
S	não	não	não	não	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
T	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	D/C	D/C	D/C	D/C	E	E	E	E	x	x	x	x					sim/não
U	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	D	D	D	D													não
V	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	D	D	D	D													não

Quadro 16 – Actividade Comercial e Acessória

**Notas:** 18 clubes desportivos desenvolveram Actividade Comercial e Acessória (A.C.A.) nos quatro anos.

<sup>555</sup> Ver Regulamento, de 14 de Março de 2007; Lei nº 5/2004 de 10 de Fevereiro; Diário da República, 2ª série, Nº 198, de 15 de Outubro de 2007.

2 clubes (J, S) referiram que não desenvolveram A.C.A., pelo que não responderam a diversas questões (itens) em vários quadros.

16 clubes desportivos tiveram publicidade ou patrocínio nos quatro anos.

Os clubes (M, N) expuseram não terem tido publicidade ou patrocínio nos quatro anos.

17 clubes desportivos possuem bar/restaurante. O clube L não possui este equipamento.

2 clubes (P, T) têm uma exploração directa e outra concessionada.

9 clubes desportivos têm exploração concessionada a terceiros, com equipamento. Quatro destes clubes (A, D, F, T) liquidam IVA; o clube F liquidou IVA apenas em 2003/2004. Os restantes cinco, não aplicam a taxa de IVA.

10 clubes desportivos fazem exploração directa.

4 clubes indicaram possuir licença municipal/alvará sanitário. Os outros 12 não possuem essa licença. O clube T apresenta as duas situações.

São inseridos na actividade comercial e acessória (ACA) os rendimentos (receitas) derivados, entre outros: da publicidade, do bar-restaurante, dos patrocínios e do material desportivo. A enumeração não é exaustiva mas reflecte, quanto a nós, a maior parte das actividades comerciais (acessórias) promovidas pelos clubes, sendo estas as mais difíceis de enquadrar na(s) contabilidade(s) dos clubes desportivos.

O desenvolvimento destas actividades tem implicações directas com o CIRC, o CIVA, o EBF e, eventualmente, com a Câmara Municipal do Porto (ver anotações do quadro anterior).

% do Total de Receitas (proveitos)					
ANO CLUBE	Quotizações				
	2001	2002	2003	2004	% 4 anos
S	71,7%	92,2%	92,7%	92,9%	87,2%
D	47,1%	58,7%	55,4%	58,8%	54,9%
A	41,0%	42,4%	41,3%	46,8%	42,8%
L	27,1%	36,3%	46,8%	51,2%	38,9%
F	-	16,9%	8,5%	11,5%	11,8%
U	4,8%	8,2%	16,7%	14,4%	10,6%
O	7,3%	9,0%	10,0%	11,1%	9,1%
P	7,1%	16,3%	8,4%	5,6%	8,8%
H	6,7%	5,1%	9,6%	16,3%	8,3%
T	7,4%	7,9%	5,0%	7,3%	6,9%
E	5,9%	2,2%	5,1%	14,5%	6,5%
M	-	-	5,5%	7,4%	6,4%
N	3,9%	5,6%	3,0%	8,7%	4,7%
C	5,6%	4,6%	2,6%	3,7%	4,2%
Q	7,1%	2,1%	3,3%	3,9%	3,6%
V	3,0%	0,7%	5,4%	5,9%	3,3%
I	-	-	2,2%	3,0%	2,4%
B	1,6%	2,1%	1,5%	2,7%	1,9%
G	2,4%	1,5%	2,1%	1,1%	1,7%
J	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%

% do Total de Receitas (proveitos)					
ANO CLUBE	Prestação de Serviços				
	2001	2002	2003	2004	% 4 anos
T	69,9%	78,4%	66,9%	75,7%	72,4%
C	52,4%	71,8%	30,5%	39,4%	51,3%
F	-	27,6%	27,8%	42,6%	32,6%
A	28,7%	28,2%	30,8%	36,6%	31,1%
E	-	-	65,7%	73,0%	25,0%
U	12,0%	13,2%	22,7%	4,5%	13,1%
D	9,8%	9,1%	12,4%	12,9%	11,0%
B	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
G	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
H	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
I	-	-	0,0%	0,0%	0,0%
J	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
L	-	-	-	-	-
M	-	-	0,0%	0,0%	0,0%
N	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
O	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
P	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Q	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
S	-	-	-	-	-
V	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%

% do Total de Receitas (proveitos)					
ANO CLUBE	Subsídios ou Contratos/Programa				
	2001	2002	2003	2004	% 4 anos
I	-	-	62,6%	17,0%	50,9%
L	52,5%	53,9%	23,8%	24,6%	40,5%
J	41,7%	39,5%	35,7%	31,3%	36,6%
O	39,9%	40,2%	20,4%	34,9%	34,6%
P	63,7%	20,9%	20,9%	21,3%	33,9%
H	52,0%	2,7%	12,7%	7,4%	25,8%
N	39,1%	28,3%	10,2%	0,0%	19,2%
F	-	40,9%	8,3%	10,5%	17,9%
D	32,4%	10,7%	8,8%	7,4%	15,1%
G	7,8%	33,9%	2,8%	0,8%	12,3%
Q	12,5%	11,2%	7,4%	2,7%	8,2%
U	16,0%	7,4%	2,4%	1,5%	7,4%
M	-	-	1,8%	12,0%	6,8%
A	0,0%	11,8%	13,7%	0,0%	6,7%
C	-	10,8%	7,0%	4,4%	6,3%
T	12,2%	9,2%	2,1%	0,3%	6,1%
B	13,4%	2,6%	0,3%	0,0%	4,3%
S	14,2%	0,0%	0,0%	0,0%	3,7%
V	7,8%	0,7%	4,3%	0,0%	3,0%
E	-	-	2,5%	2,8%	0,9%

% do Total de Receitas (proveitos)					
ANO CLUBE	Donativos				
	2001	2002	2003	2004	% 4 anos
J	58,3%	60,5%	64,3%	68,8%	63,4%
V	3,5%	53,4%	28,1%	68,3%	39,5%
H	34,3%	71,5%	17,4%	25,4%	38,3%
P	6,7%	26,1%	18,6%	21,3%	17,5%
F	-	8,4%	19,0%	9,6%	13,0%
I	-	-	-	37,8%	9,7%
L	1,3%	2,7%	16,5%	7,4%	6,8%
B	4,3%	9,2%	5,6%	8,4%	6,7%
U	13,2%	1,1%	1,9%	3,8%	5,3%
C	-	0,0%	5,0%	14,9%	4,1%
S	0,0%	0,0%	3,5%	6,4%	2,6%
A	11,0%	0,0%	0,1%	0,0%	2,6%
D	0,4%	1,2%	1,9%	2,8%	1,5%
O	2,1%	0,0%	0,0%	0,0%	0,7%
Q	0,4%	0,6%	0,0%	1,1%	0,5%
E	-	-	0,4%	0,2%	0,1%
G	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
M	-	-	0,0%	0,0%	0,0%
N	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
T	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%

% do Total de Receitas (proveitos)					
ANO CLUBE	Publicidade, patrocínios, bar, etc (act. CA)				
	2001	2002	2003	2004	% 4 anos
B	80,7%	86,2%	92,5%	88,9%	87,0%
M	-	-	71,3%	67,6%	69,5%
N	49,8%	50,6%	65,7%	78,3%	60,2%
Q	53,6%	48,0%	49,1%	64,0%	52,9%
U	42,0%	57,0%	36,9%	70,7%	51,1%
G	57,4%	34,4%	60,6%	24,7%	41,1%
V	42,5%	39,9%	53,6%	16,7%	38,7%
I	-	-	35,2%	42,2%	37,0%
P	20,7%	28,8%	39,1%	19,3%	24,9%
C	-	7,3%	54,8%	37,6%	23,1%
O	12,5%	16,1%	18,3%	19,6%	16,1%
T	10,5%	4,5%	26,0%	16,7%	14,7%
F	-	-	23,6%	15,3%	14,4%
A	11,3%	15,0%	13,5%	16,4%	14,1%
H	3,1%	10,2%	33,8%	19,9%	13,6%
L	19,1%	7,2%	11,6%	13,4%	12,9%
E	-	22,0%	26,4%	9,5%	10,9%
D	4,6%	4,7%	6,1%	8,5%	5,9%
J	-	-	-	-	-
S	-	-	-	-	-

% do Total de Receitas (proveitos)					
ANO CLUBE	Outras Receitas				
	2001	2002	2003	2004	% 4 anos
E	94,1%	75,8%	0,0%	0,0%	56,4%
G	32,5%	30,2%	34,5%	73,3%	44,9%
O	38,2%	34,8%	51,3%	34,5%	39,5%
Q	26,4%	38,1%	40,2%	28,4%	34,8%
M	-	-	21,3%	13,1%	17,3%
N	7,1%	15,4%	21,1%	13,0%	15,9%
P	1,8%	7,9%	13,0%	32,5%	14,8%
H	3,8%	10,7%	26,9%	31,4%	14,2%
U	12,0%	13,2%	19,4%	5,1%	12,5%
D	5,7%	15,5%	15,4%	9,6%	11,6%
C	42,0%	5,5%	0,0%	0,0%	11,1%
F	-	6,2%	12,1%	10,5%	10,0%
V	11,3%	5,3%	8,5%	9,0%	8,1%
S	14,2%	7,8%	3,8%	0,7%	6,5%
A	8,1%	2,7%	0,5%	0,2%	2,7%
L	0,0%	0,0%	1,1%	3,3%	0,9%
B	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
I	-	-	0,0%	0,0%	0,0%
J	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
T	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%

Quadro 17 – Percentagem do total de receitas (proveitos)

Notas: Este quadro (dividido em seis itens) dá-nos uma percepção sobre o “peso” de cada “actividade” no total das receitas de cada clube e permite-nos fazer uma comparação entre eles. No entanto, a inexistência (ver asteriscos) de alguns dados não permite uma análise mais profunda.

Percentagem das Quotizações vs Total de proveitos:

De relembrar que, nos clubes L e S as prestações de serviços estão incluídas nas quotizações. No clube J a quota é gratuita (€ 0);

O clube S tem a percentagem, dos quatro anos, mais elevada - 87,2%;

Nos clubes D, A e L as percentagens variam entre 54,9% e 38,9%;

Num terceiro grupo de clubes, embora sem a totalidade dos dados, os valores oscilam entre 11,8% e 8,3%;

Num quarto grupo encontramos uma variação entre 6,9% e 1,7%.

Percentagem da Prestações de serviços vs Total de proveitos:

O clube T revela a percentagem, dos quatro anos, mais elevada - 72,4%;

Em 4 clubes (sem total de dados) a razão varia entre 51,3% e 25,0%;

Os clubes U e D têm, respectivamente, percentagens de 13,1% e 11,0%;

Onze clubes referem, embora sem a totalidade dos dados, valor €0.

Percentagem de Subsídios ou contratos/programa vs Total de proveitos:

No clube I (embora só com dois anos contabilizados) encontramos a percentagem, dos quatro anos, mais alta - 50,9%;

Em 5 clubes as percentagens oscilam entre 40,5% e 25,8%;

Num terceiro grupo de clubes, embora sem a totalidade dos dados, os valores flutuam entre 19,2% e 12,3%;

Num quarto grupo (seis clubes) encontra-se uma variação de 8,2% a 6,1%;

Por fim, 4 clubes com valores que oscilam entre 4,3% e 0,9%.

Percentagem de Donativos vs Total de proveitos:

O clube J tem a percentagem, dos quatro anos, mais elevada - 63,4%;

Os clubes V e H têm, respectivamente, percentagens de 39,5% e 38,3%;

Nos clubes P, F e I (sem a totalidade dos dados) as percentagens variam entre 17,5% e 9,7%;

Nos clubes L, B e U as percentagens estão entre 6,8% e 5,3%;

Num quarto grupo, embora sem a totalidade dos dados, os valores oscilam entre 4,1% e 0,1%;

4 clubes apresentam valor €0 e, logicamente, percentagem 0%.

Percentagem da Actividade comercial e acessória vs Total de proveitos:

Os clubes J e S indicaram não terem desenvolvido actividade comercial acessória (ACA) nos quatro anos;

O clube B exhibe, a percentagem máxima - 87,0%, de proveitos de patrocínios, publicidade, bar, etc. (ACA);

Em 7 clubes as percentagens oscilam entre 69,5% e 37,0%;

Num terceiro grupo (nove clubes), embora sem a totalidade dos dados, os valores oscilam entre 24,9% e 10,9%;

O clube D tem a percentagem mais baixa, dos quatro anos, 5,9%.

Percentagem de Outras receitas vs Total de proveitos:

O clube E tem a percentagem, dos quatro anos, mais alta - 87,2%;

Nos clubes G, O e Q os valores oscilam entre 44,9% e 34,8%;

Num terceiro grupo de clubes, embora sem a totalidade dos dados, as percentagens variam entre 17,3% e 10,0%;

Os clubes V e S têm, respectivamente, percentagens de 8,1% e 6,5%;

Os clubes A e L revelam, percentagens de 2,7% e 0,9%;

4 clubes apresentam valor € 0 e, naturalmente, percentagem 0%.

Valor anual de despesas (custos) conforme relatório de contas							
ANO CLUBE	2001	2002	2003	2004	Média	Média Máx. Mín.	Valor Máx. Mín.
A	278.808,07 €	265.997,95 €	285.003,73 €	325.641,21 €	288.862,74 €		
B	256.165,01 €	218.951,00 €	291.023,89 €	303.180,19 €	267.330,02 €		
C	437.027,81 €	612.415,68 €	541.158,31 €	370.346,36 €	490.237,04 €		
D	695.884,87 €	708.246,39 €	706.534,04 €	662.977,73 €	693.410,76 €		
E	139.475,81 €	144.329,03 €	153.513,95 €	135.942,98 €	143.315,44 €		
F	si	137.406,51 €	257.888,22 €	264.851,54 €	-		
G	46.184,21 €	60.611,27 €	74.891,73 €	91.213,01 €	68.225,06 €		
H	95.681,49 €	83.972,00 €	74.471,12 €	49.152,48 €	75.819,27 €		
I	si	si	137.959,45 €	75.604,56 €	-		
J	360,00 €	380,00 €	420,00 €	480,00 €	410,00 €	410,00 €	360,00 €
L	62.815,00 €	72.175,00 €	70.467,00 €	42.035,00 €	61.873,00 €		
M	si	si	33.745,00 €	30.974,00 €	-		
N	21.400,00 €	29.100,00 €	31.000,00 €	8.000,00 €	22.375,00 €		
O	72.358,70 €	53.971,31 €	49.340,62 €	44.730,78 €	55.100,35 €		
P	36.759,49 €	33.791,20 €	24.258,96 €	50.727,24 €	36.384,22 €		
Q	40.000,00 €	51.000,00 €	53.000,00 €	45.000,00 €	47.250,00 €		
S	69.950,00 €	60.604,00 €	70.224,00 €	71.501,00 €	68.069,75 €		
T	903.242,75 €	771.842,81 €	920.868,37 €	778.774,55 €	843.682,12 €	843.682,12 €	920.868,37 €
U	30.400,00 €	25.665,00 €	21.000,00 €	22.060,00 €	24.781,25 €		
V	90.351,00 €	65.793,00 €	35.321,00 €	31.038,00 €	55.625,75 €		

Quadro 18 – Valor anual de despesas (custos) conforme relatório de contas

**Notas:** 17 clubes desportivos indicaram valores totais de despesas nos quatro anos, pelo que pudemos identificar o valor médio dos 4 anos.

3 clubes desportivos (F, I, M) indicaram S/I no ano 2001 (F) e 2001/2002. Nestes clubes não foi possível identificar o valor médio dos 4 anos.

No clube J encontrámos a média mais baixa bem como o valor mínimo de despesa de todos os clubes desportivos.

No clube T encontrámos a média mais elevada bem como o valor máximo de despesas (2003).



Quadro/resumo dos totais de receitas e de despesas							
CLUBE	ANO	2001	2002	2003	2004	Média (R-D)	Valor Máx/Min (R-D)
A	Receitas	310.295,00 €	324.573,95 €	378.306,44 €	328.313,65 €		
	Despesas	278.808,07 €	265.997,95 €	285.003,73 €	325.641,21 €		
	R - D	31.486,93 €	58.576,00 €	93.302,71 €	2.672,44 €	46.509,52 €	
B	Receitas	302.728,20 €	255.655,39 €	303.894,54 €	253.280,29 €		
	Despesas	256.165,01 €	218.951,00 €	291.023,89 €	303.180,19 €		
	R - D	46.563,19 €	36.704,39 €	12.870,65 €	- 49.899,90 €	11.559,58 €	
C	Receitas	383.178,00 €	607.494,35 €	430.042,10 €	336.627,76 €		
	Despesas	437.027,81 €	612.415,68 €	541.158,31 €	370.346,36 €		
	R - D	- 53.849,81 €	- 4.921,33 €	- 111.116,21 €	- 33.718,60 €	- 50.901,49 €	- 111.116,21 €
D	Receitas	682.723,58 €	665.244,03 €	675.878,97 €	597.193,03 €		
	Despesas	695.884,87 €	708.246,39 €	706.534,04 €	662.977,73 €		
	R - D	- 13.161,29 €	- 43.002,36 €	- 30.655,07 €	- 65.784,70 €	- 38.150,86 €	
E	Receitas	285.398,60 €	129.407,41 €	120.073,26 €	114.721,07 €		
	Despesas	139.475,81 €	144.329,03 €	153.513,95 €	135.942,98 €		
	R - D	145.922,79 €	- 14.921,62 €	- 33.440,69 €	- 21.221,91 €	19.084,64 €	145.922,79 €
F	Receitas	si	178.165,38 €	257.740,09 €	214.629,08 €		
	Despesas	si	137.406,51 €	257.888,22 €	264.851,54 €		
	R - D	-	40.758,87 €	- 148,13 €	- 50.222,46 €	-	
G	Receitas	54.630,00 €	94.423,44 €	70.525,37 €	98.673,77 €		
	Despesas	46.184,21 €	60.611,27 €	74.891,73 €	91.213,01 €		
	R - D	8.445,79 €	33.812,17 €	- 4.366,36 €	7.460,76 €	11.338,09 €	
H	Receitas	145.848,69 €	83.892,35 €	74.696,52 €	49.715,06 €		
	Despesas	95.681,49 €	83.972,00 €	74.471,12 €	49.152,48 €		
	R - D	50.167,20 €	- 79,65 €	225,40 €	562,58 €	12.718,88 €	
I	Receitas	si	si	160.553,93 €	55.444,90 €		
	Despesas	si	si	137.959,45 €	75.604,56 €		
	R - D	-	-	22.594,48 €	- 20.159,66 €	-	
J	Receitas	360,00 €	380,00 €	420,00 €	480,00 €		
	Despesas	360,00 €	380,00 €	420,00 €	480,00 €		
	R - D	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	
L	Receitas	69.967,00 €	66.718,00 €	64.069,00 €	40.958,00 €		
	Despesas	62.815,00 €	72.175,00 €	70.467,00 €	42.035,00 €		
	R - D	7.152,00 €	- 5.457,00 €	- 6.398,00 €	- 1.077,00 €	- 1.445,00 €	
M	Receitas	si	si	41.279,00 €	39.740,00 €		
	Despesas	si	si	33.745,00 €	30.974,00 €		
	R - D	-	-	7.534,00 €	8.766,00 €	-	
N	Receitas	14.050,00 €	25.896,00 €	33.228,00 €	11.500,00 €		
	Despesas	21.400,00 €	29.100,00 €	31.000,00 €	8.000,00 €		
	R - D	- 7.350,00 €	- 3.204,00 €	2.228,00 €	3.500,00 €	- 1.206,50 €	
O	Receitas	71.572,19 €	55.895,34 €	49.082,61 €	45.870,18 €		
	Despesas	72.358,70 €	53.971,31 €	49.340,62 €	44.730,78 €		
	R - D	- 786,51 €	1.924,03 €	- 258,01 €	1.139,40 €	504,73 €	
P	Receitas	48.269,83 €	34.753,95 €	25.567,05 €	51.753,58 €		
	Despesas	36.759,49 €	33.791,20 €	24.258,96 €	50.727,24 €		
	R - D	11.510,34 €	962,75 €	1.308,09 €	1.026,34 €	3.701,88 €	
Q	Receitas	28.000,00 €	62.556,00 €	61.120,00 €	46.909,00 €		
	Despesas	40.000,00 €	51.000,00 €	53.000,00 €	45.000,00 €		
	R - D	- 12.000,00 €	11.556,00 €	8.120,00 €	1.909,00 €	2.396,25 €	
S	Receitas	73.994,00 €	61.968,00 €	70.982,00 €	77.903,00 €		
	Despesas	69.950,00 €	60.604,00 €	70.224,00 €	71.501,00 €		
	R - D	4.044,00 €	1.364,00 €	758,00 €	6.402,00 €	3.142,00 €	
T	Receitas	937.614,71 €	807.988,66 €	934.096,63 €	797.437,21 €		
	Despesas	903.242,75 €	771.842,81 €	920.868,37 €	778.774,55 €		
	R - D	34.371,96 €	36.145,85 €	13.228,26 €	18.662,66 €	25.602,18 €	
U	Receitas	25.000,00 €	22.800,00 €	20.600,00 €	19.800,00 €		
	Despesas	30.400,00 €	25.665,00 €	21.000,00 €	22.060,00 €		
	R - D	- 5.400,00 €	- 2.865,00 €	- 400,00 €	- 2.260,00 €	- 2.731,25 €	
V	Receitas	42.359,00 €	63.984,00 €	39.851,00 €	37.967,00 €		
	Despesas	90.351,00 €	65.793,00 €	35.321,00 €	31.038,00 €		
	R - D	- 47.992,00 €	- 1.809,00 €	4.530,00 €	6.929,00 €	- 9.585,50 €	

Quadro 19 – Totais anuais de receitas (proveitos) e despesas (custos)

Notas: Dez (50%) clubes exibiram um saldo médio positivo, dos quais 4 tiveram valores positivos todos os anos.

O clube (J) apresentou um saldo médio de valor € 0.

Seis clubes revelaram um saldo médio negativo. Os clubes C, D e U expuseram saldo negativo nos quatro anos.

No clube E encontramos, em 2001, o saldo positivo mais elevado € 145.992,79. O clube C indicou em 2003 um “prejuízo” de € 111.116,21.

No clube A assinalamos a média mais elevada + € 46.509,52. O clube C apresenta a média mais baixa - € 50.901,49.

Os clubes F, I e M não possuem dados de todos os anos, pelo que não é possível retirar ilações gerais.

Dos oitenta saldos passíveis de registo:

- 40 (50%) são positivos (receita superior à despesa);
- 31 são negativos (receita inferior à despesa);
- 5 sem informação (si);
- 4 (5%) são de valor € 0 (receita igual à despesa);

Enquadramento no Estatuto de Mecenato																				
ANO CLUBE	Requerido				Não Requerido				Concedido Ministro da Tutela/Finanças				Concedido Ministro da Tutela				Não Concedido			
	2001	2002	2003	2004	2001	2002	2003	2004	2001	2002	2003	2004	2001	2002	2003	2004	2001	2002	2003	2004
A					x	x	x	x												
B	x	x	x	x					x						x	x	x			
C	x	x	x	x					x	x	x	x								
D	x	x	x	x					x	x	x	x								
E					x	x	x	x												
F	x					x	x	x										x		
G	x					x	x	x										x		
H	x	x	x	x					x	x						x	x			
I					x	x	x	x												
J					x	x	x	x												
L					x	x	x	x												
M	x					x	x	x										x		
N					x	x	x	x												
O					x	x	x	x												
P					x	x	x	x												
Q					x	x	x	x												
S					x	x	x	x												
T					x	x	x	x												
U	x	x	x	x					x	x	x	x								
V					x	x	x	x												

Quadro 20 – Enquadramento no Estatuto do Mecenato

Notas: 5 clubes desportivos (B, C, D, H, U) requereram o enquadramento no Estatuto do Mecenato (EM) nos quatro anos.

3 clubes (F, G, M) solicitaram o enquadramento no EM apenas em 2001.

12 clubes não pretenderam o enquadramento no EM nos quatro anos.

3 clubes (C, D, U) tiveram esse enquadramento reconhecido pelos Ministros da Tutela e das Finanças nos quatro anos.

O clube B teve esse enquadramento reconhecido pelos Ministros da Tutela e das Finanças em 2001 e apenas pelo Ministro da Tutela em 2002, 2003 e 2004.

O clube H teve esse enquadramento reconhecido pelos Ministros da Tutela e das Finanças em 2001 e em 2002 e apenas pelo Ministro da Tutela em 2003 e 2004.

A 3 clubes (F, G, M) não lhes foi concedido o enquadramento no EM.

De salientar que todas as entidades beneficiárias têm de desencadear o processo de reconhecimento prévio por despacho conjunto dos ministros da Finanças e da tutela (Desporto) para que os donativos recebidos sejam fiscalmente relevantes

Sob o regime do EM, recai sobre os doadores o ónus de fiscalizarem a qualificação jus-fiscal das entidades a quem atribuiu donativos.

Isenção Art. 53º do CIVA				
ANO CLUBE	2001	2002	2003	2004
A	si	Não abrangido	Não abrangido	Não abrangido
B	Não abrangido	Não abrangido	Não abrangido	Não abrangido
C	Não (NA)	Não (NA)	Não (NA)	Não (NA)
D	Não abrangido	Não abrangido	Não abrangido	Não abrangido
E	Não (NA)	Não (NA)	Não (NA)	Não (NA)
F	Não abrangido	Não abrangido	Não abrangido	Não abrangido
G	Não abrangido	Não abrangido	Não abrangido	Não abrangido
H	Não (NA)	Não (NA)	Não (NA)	Não (NA)
I	Não abrangido	Não abrangido	Não abrangido	Não abrangido
J	-	-	-	-
L	Não abrangido	Não abrangido	Não abrangido	Não abrangido
M	N/S	N/S	N/S	N/S
N	N/S	N/S	N/S	N/S
O	Não abrangido	Não abrangido	Não abrangido	Não abrangido
P	Não abrangido	Não abrangido	Não abrangido	Não abrangido
Q	Não (NA)	Não (NA)	Não (NA)	Não (NA)
S	-	-	-	-
T	Não abrangido	Não abrangido	Não abrangido	Não abrangido
U	Não (NA)	Não (NA)	Não (NA)	Não (NA)
V	si	si	si	si

Quadro 21 – Artigo 53º do CIVA

Notas: 2 clubes (M, N) indicaram não ter solicitado essa isenção.

9 clubes referiram não estar abrangidos pelo artigo 53º do CIVA.

5 clubes (C, E, H, Q, U) declararam não, sem especificar se o expuseram por se considerarem não abrangidos ou por o não terem solicitado.

O clube V indicou sem infirmação (S/I) nos quatro anos.

O clube A citou sem infirmação (S/I) no ano de 2001 e não abrangido nos seguintes.

2 clubes (J, S) não responderam a esta pergunta em virtude de terem indicado não desenvolver ACA.

O artigo 53º do CIVA prevê que podem beneficiar da isenção de imposto os sujeitos passivos que, não possuindo nem sendo obrigados a possuir contabilidade organizada para efeitos de IRS ou IRC, nem praticando operações de importação, exportação ou actividades conexas, não tenham atingido no ano civil anterior um volume de negócios superior a € 9.975,96 (que no caso dos clubes, este valor pode ser inferido como resultado da ACA – artigo 73º). Consideramos, no entanto, que este regime não se pode aplicar aos clubes face às exigências previstas no artigo 116º, nº 2, do CIRC, que refere expressamente que "Os registos referidos no número anterior não abrangem os rendimentos das actividades comerciais (...) exercidas a título acessório pelas entidades aí mencionadas, devendo, caso existam esses rendimentos, ser também organizada uma contabilidade que, nos termos do artigo anterior (artigo 115º - Obrigações contabilísticas das empresas), permita o controlo do lucro apurado."

Sistema <i>Pró rata</i> ou Afecção Real (caso desenvolva actividade comercial acessória)				
ANO CLUBE	2001	2002	2003	2004
A	si	Ambos	Ambos	Ambos
B	Nenhum	Nenhum	Nenhum	Nenhum
C	si	si	Pro rata	Pro rata
D	Pro rata	Pro rata	Pro rata	Pro rata
E	si	si	Nenhum	Nenhum
F	si	Afecção Real	Afecção Real	Afecção Real
G	Afecção Real	Afecção Real	Afecção Real	Afecção Real
H	Nenhum	Nenhum	Nenhum	Nenhum
I	si	si	si	Pro rata
J	Não desenvolve A.C.A.	Não desenvolve A.C.A.	Não desenvolve A.C.A.	Não desenvolve A.C.A.
L	Nenhum	Nenhum	Nenhum	Nenhum
M	Nenhum	Nenhum	Afecção Real	Afecção Real
N	Nenhum	Nenhum	Nenhum	Nenhum
O	Nenhum	Nenhum	Nenhum	Nenhum
P	Nenhum	Nenhum	Nenhum	Nenhum
Q	Nenhum	Nenhum	Nenhum	Nenhum
S	Não desenvolve A.C.A.	Não desenvolve A.C.A.	Não desenvolve A.C.A.	Não desenvolve A.C.A.
T	Afecção Real	Afecção Real	Afecção Real	Afecção Real
U	Afecção Real	Afecção Real	Afecção Real	Afecção Real
V	si	si	si	si

Quadro 22 – Sistema *Pró rata* ou Afecção Real

*Notas:* 2 clubes (J, S) indicaram não desenvolver ACA, não aplicando, portanto qualquer destes sistemas.

O clube V apontou sem informação (S/I) nos quatro anos.

O clube I mencionou S/I entre 2001 e 2003. O clube A indicou S/I no ano de 2001. Os clubes (C, E) declararam S/I em 2001/2002.

8 clubes desportivos referiram não terem utilizado, nos quatro anos, qualquer dos sistemas previstos. O clube M aludiu também nenhum nos anos de 2001 e 2002.

3 clubes (C, D, I) utilizaram o sistema *pró rata*, embora apenas o clube D o tenha feito durante os quatro anos.

5 clubes (F, G, M, T, U) utilizaram o sistema afecção real, mas o clube M apenas o fez em 2003 e 2004.

O clube A utilizou ambos os sistemas entre 2002 e 2004.

No âmbito do CIVA, e para efeitos de dedução deste imposto, os clubes desportivos são considerados sujeitos passivos mistos estando, portanto, inseridos/abrangidos pelo artigo 23º deste código. O artigo 23º do CIVA dispõe que quando o sujeito passivo, no exercício da sua actividade, efectue transmissões de bens e prestações de serviços, parte das quais não confira o direito à dedução, a determinação do imposto dedutível pode ser efectuada por duas formas ou métodos: o método da percentagem de dedução ou da dedução pro rata, nos termos do qual o imposto suportado nas aquisições confere o direito à dedução proporcional ao valor anual das operações tributáveis e isentas com direito a dedução relativamente ao volume de negócios total; e o método da afectação real, que consiste na separação contabilística das aquisições de bens afectos ao sector dedutível das afectas ao sector isento, deduzindo o imposto suportado pelas primeiras (e nada deduzindo relativamente às segundas).

Daí resulta a necessidade (importância) dos clubes desportivos organizarem uma contabilidade que lhes permita aferir, face ao IVA suportado, qual o valor dedutível e qual o valor não dedutível, e "confrontá-lo" com o valor de IVA liquidado.

Portanto, o IVA é liquidado pelo respectivo sujeito passivo, sendo igualmente este que procede à sua cobrança (e pagamento). Assim, feitas as deduções e apurado o imposto, o sujeito passivo entrega o respectivo montante (artigo 28º), simultaneamente com as declarações periódicas previstas no artigo 40º, na Direcção de Serviços de Cobrança do IVA.

IVA (suportado/liquidado)												
ANO CLUBE	Suportado				Liquidado				IVA suportado não discriminado			
	2001	2002	2003	2004	2001	2002	2003	2004	2001	2002	2003	2004
A	si	108.531,27 €	94.554,72 €	68.921,30 €	si	7.015,04 €	7.161,84 €	8.817,30 €	sim	sim	sim	sim
B	si	si	si	si	41.112,93 €	40.805,88 €	53.083,66 €	42.290,74 €	sim	sim	sim	sim
C	si	si	32.991,98 €	11.170,91 €	si	si	28.996,85 €	16.683,80 €	sim	sim	sim	sim
D	97.807,73 €	53.291,32 €	30.869,07 €	61.656,01 €	10.512,02 €	12.184,36 €	13.053,63 €	12.812,19 €	não	não	não	não
E	si	si	si	si	si	si	6.012,10 €	2.081,32 €	sim	sim	sim	sim
F	si (custos)	si (custos)	si (custos)	si (custos)	si	952,26 €	3.819,33 €	5.017,90 €	sim	sim	sim	sim
G	2.890,79 €	3.655,10 €	4.176,83 €	3.433,78 €	3.832,39 €	4.236,68 €	1.480,65 €	4.483,44 €	sim	sim	sim	sim
H	si	si	si	si	si	si	si	si	sim	sim	sim	sim
I	si	si	si	si	si	si	12.626,49 €	4.829,83 €	sim	sim	sim	sim
J	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
L	si	si	si	si	0 €	0 €	0 €	0 €	sim	sim	sim	sim
M	si	si	4.405,00 €	4.534,00 €	si	si	1.755,00 €	2.051,00 €	sim	sim	sim	sim
N	si	si	si	si	0 €	0 €	0 €	0 €	sim	sim	sim	sim
O	si	si	si	si	0 €	0 €	0 €	0 €	sim	sim	sim	sim
P	si	si	si	si	0 €	0 €	0 €	0 €	sim	sim	sim	sim
Q	si	si	si	si	0 €	0 €	0 €	0 €	sim	sim	sim	sim
S	si	si	si	si	-	-	-	-	sim	sim	sim	sim
T	si (custos)	si (custos)	si (custos)	si (custos)	5.211,82 €	2.837,68 €	28.436,60 €	7.174,57 €	sim	sim	sim	sim
U	si	si	si	si	si	si	si	si	sim	sim	sim	sim
V	si	si	si	si	si	si	si	si	sim	sim	sim	sim

Quadro 23 – IVA (suportado/liquidado)

Notas: 5 clubes (A, C, D, G, M) apresentaram valores de IVA suportado, mas só os clubes D e G o fizeram durante os quatro anos. Os outros clubes indicaram sem informação (2001 – A; 2001 e 2002 – C, M).

14 clubes desportivos declararam S/I no valor de IVA suportado, nos quatro anos. O clube T especificou, referindo que o insere como custos (aquele que não é dedutível).

O clube J expôs não ter suportado IVA nos quatro anos.

2 clubes (J, S) mencionaram não desenvolver A.C.A. não havendo, portanto, lugar à liquidação de IVA.

5 clubes desportivos apontaram 0 € no valor de liquidação de IVA.

3 clubes (H, U, V) referiram S/I no valor de IVA liquidado.

10 clubes desportivos declararam valores de liquidação de IVA. 4 clubes (B, D, G, T) apresentam IVA liquidado nos quatro anos. Os restantes, indicaram sem informação (2001 – A, F; 2001 e 2002 – C, E, I, M).



18 clubes desportivos anunciaram haver valor de IVA suportado mas não discriminado. Apenas o clube D discrimina todo o IVA suportado.

O clube J referiu não suportar nem liquidar IVA.

Daqui resulta a necessidade (importância) dos clubes desportivos organizarem uma contabilidade que lhes permita aferir, face ao IVA suportado, qual o valor dedutível e qual o valor não dedutível, e "confrontá-lo" com o valor de IVA liquidado.

Portanto, o IVA é liquidado pelo respectivo sujeito passivo, sendo igualmente este que procede à sua cobrança (e pagamento). Assim, feitas as deduções e apurado o imposto, o sujeito passivo entrega o respectivo montante (artigo 28º), simultaneamente com as declarações periódicas previstas no artigo 40º, na Direcção de Serviços de Cobrança do IVA.

IRC												
ANO CLUBE	Isenção (art. 9º nº 22-IVA)				EBF (art. 52º nº 1)				EBF (art. 52º nº2)			
	2001	2002	2003	2004	2001	2002	2003	2004	2001	2002	2003	2004
A	si	10.428,80 €	17.257,77 €	18.335,60 €	si	NA	NA	NA	si	0 €	0 €	0 €
B	0 €	0 €	0 €	0 €	não	não	não	não	0 €	0 €	0 €	0 €
C	si	si	si	si	não	não	não	não	0 €	0 €	0 €	0 €
D	0 €	0 €	0 €	0 €	não	não	não	não	0 €	0 €	0 €	0 €
E	0 €	0 €	0 €	0 €	não	não	não	não	0 €	0 €	0 €	0 €
F	si	si	40.661,97 €	6.212,59 €	si	não	não	não	si	si	46.784,53 €	15.536,17 €
G	0 €	0 €	0 €	0 €	NA	NA	NA	NA	0 €	143.797,47 €	76.015,55 €	4.948,59 €
H	0 €	0 €	0 €	0 €	não	não	não	não	0 €	0 €	0 €	0 €
I	si	si	0 €	0 €	não	não	não	não	si	si	0 €	0 €
J	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
L	0 €	0 €	0 €	0 €	NA	NS	NS	NS	0 €	0 €	0 €	0 €
M	0 €	0 €	0 €	0 €	NA	NA	NA	NA	0 €	0 €	0 €	0 €
N	0 €	0 €	0 €	0 €	não	não	não	não	0 €	0 €	0 €	0 €
O	0 €	0 €	0 €	0 €	NA	NA	NA	NA	0 €	0 €	0 €	0 €
P	0 €	0 €	0 €	0 €	não	não	não	não	0 €	0 €	0 €	0 €
Q	0 €	0 €	0 €	0 €	NA	NA	NA	NA	0 €	0 €	0 €	0 €
S	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
T	67.623,84 €	20.139,95 €	129.222,57 €	95.551,39 €	NA	NA	NA	NA	9.975,96 €	0 €	0 €	0 €
U	0 €	0 €	0 €	0 €	NA	NA	NA	NA	si	si	si	si
V	si	si	si	si	si	si	si	si	si	si	si	si

Quadro 24 – Artigo 9º, nº 22 do CIVA e artigo 52º, nº 1 e nº2 do EBF

*Notas:* Em relação ao artigo 9º, nº 22 do CIVA, encontramos as seguintes situações:

12 clubes desportivos citaram valor 0€, não tendo, portanto, solicitado esta isenção.

O clube I anunciou S/I em 2001/2002 e valor 0€ em 2003/2004. O clube A declarou S/I em 2001 e valores de isenção em 2002/2004. O clube F indicou S/I em 2001/2002 e valores de isenção em 2003/2004.

O clube T mencionou as importâncias que foram isentas de IVA durante os quatro anos.

2 clubes (J, S) anularam este quadro por indicarem não desenvolver ACA.

2 clubes (C, V) referiram não ter informação (S/I) sobre este item.

Sobre o artigo 52º, nº 1 do EBF, constatámos o seguinte:

6 clubes declararam não estar abrangidos pelo nº 1 deste artigo.

9 clubes desportivos responderam não embora não tenham especificado se não o solicitaram ou se consideraram não estar abrangidos.

O clube V apontou não possuir informação (S/I) nos quatro anos.

O clube A respondeu S/I em 2001 e não abrangido entre 2002 e 2004.

O clube L indicou não abrangido em 2001 e não solicitado em 2002/2004.

Em relação ao artigo 52º, nº 2 do EBF, verificou-se que:

11 clubes desportivos apresentaram valor 0€, o que corresponderá a não terem solicitado esta isenção.

O clube F anunciou S/I em 2001 e valores positivos de 2002 a 2004.

O clube A mencionou S/I em 2001 e valor 0€ de 2002 a 2004.

O clube I escreveu S/I em 2001/2002 e valor 0€ em 2003/2004.

O clube T indicou valores positivos em 2001 e valor 0€ entre 2002/2004.

O clube G assinalou valor 0€ em 2001 e valores positivos em 2002/2004.

Os clubes U e V referiram sem informação (S/I) nos quatro anos.

Ao nível do IRC, não existe nenhuma isenção expressa (para rendimentos da ACA, conforme artigo 11º, nº3, do CIRC), embora a mesma esteja consignada no artigo 52º, nº 1, do EBF, caso a totalidade dos rendimentos brutos sujeitos a tributação não exceda o valor anual de € 7.481,97. De acordo ainda com este estatuto, o artigo 52º, nº 2, permite a dedução de uma percentagem desses valores<sup>556</sup>.

Estes rendimentos estão, em regra, sujeitos a IVA, embora esteja previsto no artigo 9º, nº 22, do CIVA, a possibilidade de isenção desse imposto<sup>557</sup>, desde que cumpridas as formalidades exigidas pelo Despacho Normativo nº 118/85, de 31 de Dezembro<sup>558</sup>.

---

<sup>556</sup> As importâncias investidas pelos clubes desportivos em novas infra-estruturas ou por eles despendidas em actividades desportivas de recreação e no desporto de rendimento, não provenientes de subsídios, podem ser deduzidas ao rendimento global até ao limite de 90% da soma algébrica dos rendimentos líquidos previstos no nº 3 do artigo 11º do CIRC, sendo o eventual excesso deduzido até ao final do segundo exercício seguinte ao do investimento.

<sup>557</sup> As transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas por entidades cujas actividades habituais se encontram isentas nos termos dos nº 2, 7, 8, 9, 10, 11, 13, 14, 15 e 21 deste artigo, aquando de manifestações ocasionais destinadas à angariação de fundos em seu proveito exclusivo, desde que esta isenção não provoque distorções de concorrência.

<sup>558</sup> As manifestações ocasionais abrangidas pela isenção do nº 22 do artigo 9º realizam-se com vista à procura para as entidades em causa de meios financeiros excepcionais e revestem as mais variadas formas: bailes, concertos,

IVA (com direito a dedução/sem direito a dedução)								
ANO CLUBE	IVA c/ direito a dedução				IVA s/ direito a dedução			
	2001	2002	2003	2004	2001	2002	2003	2004
A	si	51.554,07 €	26.232,88 €	11.183,94 €	si	56.977,00 €	68.322,00 €	57.291,00 €
B	9.092,62 €	12.154,26 €	16.793,30 €	23.975,32 €	si	si	si	si
C	si	si	si	si	si	si	si	si
D	12.494,55 €	5.862,05 €	3.395,60 €	7.398,22 €	85.313,18 €	47.429,27 €	27.473,47 €	54.257,79 €
E	si	si	si	si	si	si	si	si
F	si	192,26 €	80,36 €	32,11 €	si	si	si	si
G	2.890,79 €	3.655,10 €	4.176,83 €	3.433,78 €	si	si	si	si
H	si	si	si	si	si	si	si	si
I	si	si	si	si	si	si	si	si
J	-	-	-	-	-	-	-	-
L	si	si	si	si	si	si	si	si
M	si	si	4.105,00 €	4.282,00 €	si	si	300,00 €	248,00 €
N	si	si	si	si	si	si	si	si
O	si	si	si	si	si	si	si	si
P	si	si	si	si	si	si	si	si
Q	si	si	si	si	si	si	si	si
S	-	-	-	-	si	si	si	si
T	18.079,77 €	3.587,90 €	28.975,00 €	0 €	si	si	si	si
U	si	si	si	si	si	si	si	si
V	si	si	si	si	si	si	si	si

Quadro 25 – IVA (com direito a dedução/sem direito a dedução)

**Notas:** Em relação ao valor de IVA com direito a dedução, registou-se o seguinte:

11 clubes desportivos indicaram não possuir informação (S/I) nos valores de IVA com direito a dedução nos quatro anos.

4 clubes (B, D, G, T) apresentaram valores de IVA com direito a dedução nos quatro anos.

Os clubes A e F apontaram valores de IVA com direito a dedução em 2002/2004 e sem informação (S/I) em 2001.

---

espectáculos de folclore ou variedades, sessões de cinema ou teatro, espectáculos desportivos, vendas de caridade, exposições, quermesses, sorteios e outros, e normalmente têm lugar em alturas festivas. Para efeitos da isenção prevista no nº 22) do artigo 9º do mesmo Código, é fixado em 8 o número anual de manifestações ocasionais promovidas por entidades cujas actividades habituais se encontram isentas nos termos dos nº 2, 7, 8, 9, 10, 11, 13, 14, 15 e 21 do referido artigo.

O clube M declarou valores de IVA com direito a dedução em 2003/2004 e S/I em 2001 e 2002.

Os clubes J e S não tiveram valores de IVA com direito a dedução por não desenvolver ACA.

Em conformidade com a verba de IVA sem direito a dedução:

16 clubes desportivos citaram S/I nos valores de IVA sem direito a dedução nos quatro anos. O clube T especifica que o insere nos custos totais.

O clube D relata valores de IVA sem direito a dedução nos quatro anos.

O clube A refere valores de IVA sem direito a dedução entre 2002/2004 e sem informação (S/I) em 2001. O clube M indicou valores de IVA sem direito a dedução em 2003/2004 e S/I em 2001 e 2002.

O clube J indicou valor 0€ de IVA sem direito a dedução.

IVA (entrega/recuperação/reporte ou reembolso)												
ANO CLUBE	IVA entregue (pago) pelo Clube				IVA a recuperar pelo Clube				IVA a recuperar reporte ou reembolso			
	2001	2002	2003	2004	2001	2002	2003	2004	2001	2002	2003	2004
A	si	0	707,62 €	3.064,61 €	si	45.068,12 €	62.297,4 €	13.961,34 €	si	Reporte	Reembolso	Reembolso
B	32.020,31 €	28.651,62 €	36.290,36 €	18.315,42 €	0 €	0 €	0 €	0 €	-	-	-	-
C	si	si	23.806,87 €	18.161,7 €	si	si	si	si	si	si	si	si
D	3.145,64 €	3.411,44 €	7.515,44 €	8.859,92 €	926,58 €	1.768,19 €	0 €	274,41 €	Reporte	Reporte	-	Reporte
E	si	si	6.773,13 €	4.218,82 €	0 €	0 €	0 €	0 €	-	-	-	-
F	si	853,11 €	548,99 €	3.377,97 €	si	84,62 €	0 €	0 €	si	Reporte	-	-
G	892,68 €	850,08 €	1.195,65 €	1.097,29 €	0 €	0 €	0 €	0 €	-	-	-	-
H	si	si	4.887,65 €	7.642,65 €	0 €	0 €	0 €	0 €	-	-	-	-
I	si	si	si	si	si	si	si	si	-	-	-	-
J	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
L	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	-	-	-	-
M	si	si	0 €	0 €	si	si	2.350,00 €	2.231,00 €	si	si	Reporte	Reporte
N	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	-	-	-	-
O	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	-	-	-	-
P	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	-	-	-	-
Q	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	-	-	-	-
S	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
T	0 €	0 €	5.851,06 €	7.174,57 €	12.867,95 €	379,29 €	0 €	0 €	Reporte	Reporte	-	-
U	si	si	si	si	si	si	si	si	Reporte	Reporte	Reporte	Reporte
V	si	si	si	si	si	si	si	si	si	si	si	si

Quadro 26 – IVA (entrega/recuperação/reporte ou reembolso)

Notas: 2 clubes (J, S) anularam este quadro por indicarem não desenvolver ACA.

Em relação ao valor de IVA entregue (pago) pelos clubes:

5 clubes desportivos declararam valor 0€ nos quatro anos.

3 clubes (B, D, G) apresentam valores de IVA entregue (pago) nos quatro anos.

3 clubes (C, E, H) indicaram valores de IVA entregue (pago) em 2003 e 2004 e sem informação (S/I) em 2001 e 2002.

3 clubes (I, U, V) escreveram S/I nos quatro anos.

O clube A mencionou valores de IVA entregue (pago) em 2003 e 2004, não possuir informação (S/I) em 2001 e valor 0€ em 2002.

O clube F referiu S/I em 2001 e valores entre 2002 e 2004. O clube T aludiu 0€ em 2001/2002 e valores em 2003/2004. O clube M indicou S/I em 2001/2002 e valor 0€ em 2003 e 2004.

No valor de IVA a recuperar pelos clubes, registou-se o seguinte:

9 clubes desportivos indicaram 0€ nos quatro anos.

O clube A teve valores de IVA a recuperar entre 2002 e 2004, não possuindo informação (S/I) em 2001.

4 clubes (C, I, U, V) mencionaram S/I nos quatro anos.

O clube D apresentou valores de IVA a recuperar em 2001, 2002 e 2004, e valor 0€ em 2003. O clube M indicou S/I em 2001/2002 e valores de IVA a recuperar em 2003 e 2004. O clube F sem informação (S/I) em 2001, valores de recuperação em 2002 e valor 0€ em 2003/2004. O clube T apontou valores de IVA a recuperar em 2001 e 2002, e valor 0€ em 2003 e 2004.

Em relação ao valor de IVA a reembolsar ou a reportar aos clubes, registámos:

9 clubes desportivos não tiveram valores de reporte/reembolso de IVA nos quatro anos.

O clube A mencionou ter solicitado o reporte do IVA em 2002, o reembolso em 2003 e 2004 e não possuir informação (S/I) em 2001.

O clube D solicitou reporte de IVA em 2001, 2002 e 2004, e que esta situação não foi aplicável em 2003.

O clube M indicou sem informação (S/I) em 2001 e 2002 e reporte de IVA em 2003 e 2004.

O clube T reportou valor de IVA em 2001/2002, não sendo esta situação aplicável em 2003/2004. O clube U solicitou o reporte do IVA nos quatro anos.

O clube F referiu S/I em 2001 e reporte de IVA em 2002.

3 clubes (C, I, V) indicaram S/I nos quatro anos.

O sujeito passivo de IVA tem direito à compensação ou mesmo ao reembolso do imposto pago no caso do imposto liquidado nas vendas, num dado período, ser inferior ao imposto pago e suportado nas aquisições desse mesmo período. Isto mesmo está previsto no artigo 22º, cujos nº 4 e nº5 dispõem: “Sempre que a dedução de imposto a que haja lugar supere o montante devido pelas operações tributáveis, no período correspondente, o excesso será deduzido nos períodos de imposto seguintes (reporte de IVA). Se, passados 12 meses relativos ao período em que se iniciou o excesso, persistir crédito a favor do contribuinte superior a € 249,40, este poderá solicitar o reembolso<sup>559</sup> do IVA”.

---

<sup>559</sup> O Ministro das Finanças e do Plano poderá autorizar a administração fiscal a efectuar reembolsos em condições diferentes das estabelecidas nos números anteriores, relativamente a sectores de actividade cujo volume de negócios seja constituído essencialmente por operações isentas com direito à dedução do imposto pago nas aquisições.

IRC								
ANO CLUBE	Valor de Custos Comuns (art. 49º-CIRC)				Valor de Custos Específicos (art. 49º-CIRC)			
	2001	2002	2003	2004	2001	2002	2003	2004
A	si	39.270,81 €	15.478,94 €	si	si	11.562,29 €	4.749,85 €	si
B	si	si	si	si	si	si	si	si
C	si	si	529.852,44 €	368.457,23 €	si	si	si	si
D	15.516,34 €	24.117,04 €	78.315,16 €	49.267,47 €	47.651,54 €	55.734,09 €	65.834,13 €	50.567,42 €
E	si	si	si	si	si	si	si	si
F	si	si	13.979,15 €	17.086,42 €	si	si	13.979,15 €	17.086,42 €
G	si	si	si	si	si	si	si	si
H	si	si	si	si	si	si	si	si
I	si	si	si	si	si	si	si	si
J	-	-	-	-	-	-	-	-
L	si	si	si	si	si	si	si	si
M	si	si	si	si	si	si	si	si
N	si	si	si	si	si	si	si	si
O	si	si	si	si	si	si	si	si
P	si	si	si	si	si	si	si	si
Q	si	si	si	si	si	si	si	si
S	-	-	-	-	-	-	-	-
T	72.259,41 €	99.948,83 €	239.425,78 €	163.542,66 €	si	si	si	si
U	si	si	si	si	3.000,00 €	1.600,00 €	3.600,00 €	1.350,00 €
V	si	si	si	si	si	si	si	si

Quadro 27 – IRC (custos comuns/custos específicos)

*Notas:* Em relação ao artigo 49º, nº 1, alínea b) do CIRC (custos comuns):  
2 clubes (J, S) anularam este quadro por indicarem não desenvolver ACA.  
13 clubes desportivos escreveram S/I nos quatro anos.

2 clubes (D, T) apresentaram valores de custos comuns nos quatro anos.

O clube A indicou valores de custos em 2002/2003 e S/I em 2001 e 2004.

Os clubes C e F citaram valores de custos em 2003/2004 e S/I em 2001/2002.

Nos custos específicos (artigo 49º, nº 1, alínea a) do CIRC), registou-se o seguinte:

14 clubes desportivos expuseram S/I nos quatro anos.

Os clubes D e U aludiram valores de custos específicos nos quatro anos.

O clube A indicou valores de custos em 2002/2003 e S/I em 2001 e 2004.



O clube F referiu valores de custos específicos em 2003/2004 e S/I em 2001/2002.

Estão definidas no artigo 49º do CIRC as regras de dedução dos custos ao rendimento global e que podem ser feitas, no todo ou em parte, consoante sejam custos específicos (alínea a)) ou custos comuns (alínea b)).

A base de tributação, destas entidades, é o seu rendimento global, conforme artigo 3º, nº 1, alínea b), do CIRC (a matéria colectável é formada pela soma algébrica dos rendimentos líquidos das várias categorias consideradas para efeito do IRS) e artigos 48º e 49º do CIRC.

IRC								
ANO CLUBE	Valor da Retenção na Fonte efectuada <u>por</u> terceiros (IRC)				Valor da Retenção na Fonte efectuada <u>a</u> terceiros (IRC)			
	2001	2002	2003	2004	2001	2002	2003	2004
A	76,32 €	128,80 €	771,52 €	6,05 €	si	0 €	0 €	0 €
B	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €
C	si	si	1.459,66 €	2.832,12 €	0 €	0 €	0 €	0 €
D	1.101,71 €	1.148,45 €	1.148,45 €	2.073,52 €	0 €	0 €	0 €	0 €
E	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €
F	si	si	0,45 €	3.099,00 €	0 €	0 €	0 €	0 €
G	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €
H	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €
I	si	si	0 €	0 €	si	si	0 €	0 €
J	-	-	-	-	-	-	-	-
L	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €
M	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €
N	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €
O	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €
P	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €
Q	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €
S	-	-	-	-	-	-	-	-
T	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €
U	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €
V	si	si	si	si	si	si	si	si

Quadro 28 – IRC (retenção na fonte efectuada por terceiros/a terceiros)

**Notas:** Sobre a retenção na fonte efectuada por terceiros, registou-se o seguinte:

2 clubes (J, S) anularam este quadro por indicarem não desenvolver ACA.

12 clubes desportivos não foram sujeitos a retenção nos quatro anos.

2 clubes (A, D) foram sujeitos a retenção durante os quatro anos.

Os clubes C e F estiveram sujeitos a retenção em 2003/2004 e indicaram S/I em 2001/2002.

O clube I não esteve sujeito a retenção em 2003/2004 e referiu S/I em 2001/2002.

O clube V relatou sem informação (S/I) nos quatro anos.

Em relação à retenção na fonte efectuada a terceiros:

14 clubes desportivos não fizeram retenção na fonte, nos quatro anos.

O clube A não operou retenção entre 2002 e 2004 e indicou S/I em 2001.

Os clubes (F, I) não efectuaram retenção em 2003/2004 e narraram S/I em 2001 e 2002.

O clube V referiu sem informação (S/I) durante os quatro anos.

As normas, da contingente, retenção na fonte de IRC efectuada pelos clubes a terceiros ou a ela sujeitos por terceiros, estão definidas nos artigos 88º a 90º do CIRC. Este Código<sup>560</sup> estabelece, ainda, nos artigos 82º e 83º a competência, procedimento e forma de liquidação do imposto. O pagamento e eventual reembolso<sup>561</sup> deste, estão referidos no artigo 100º do CIRC.

---

<sup>560</sup> Ver, ainda, artigos 109º a 112º do CIRC sobre obrigações declarativas, declarações de inscrição e periódicas de rendimento.

<sup>561</sup> Ver artigo 96º nº3 e nº6 do CIRC.

IRC								
ANO CLUBE	Valor de Pagamento de IRC				Valor de Reembolso/Recuperação de IRC			
	2001	2002	2003	2004	2001	2002	2003	2004
A	0 €	0 €	0 €	0 €	76,32 €	128,80 €	771,52 €	6,05 €
B	506,98 €	407,20 €	380,80 €	206,81 €	0 €	0 €	0 €	0 €
C	si	si	si	si	si	si	1.459,66 €	2.832,12 €
D	0 €	0 €	0 €	0 €	1.101,71 €	1.148,45 €	1.148,45 €	2.073,52 €
E	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €
F	3.273,64 €	si	935,69 €	310,72 €	si	si	0 €	2.757,20 €
G	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €
H	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €
I	si	si	2.500,00 €	0 €	si	si	0 €	0 €
J	-	-	-	-	-	-	-	-
L	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €
M	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €
N	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €
O	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €
P	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €
Q	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €
S	-	-	-	-	-	-	-	-
T	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €
U	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €
V	si	si	si	si	si	si	si	si

Quadro 29 – IRC (pagamento e reembolso/recuperação)

Notas: 2 clubes (J, S) anularam este quadro por indicarem não desenvolver ACA.

Em relação ao valor de pagamento de IRC, registou-se o seguinte:

13 clubes desportivos mencionaram valor 0€. Não efectuaram pagamento de IRC nos quatro anos.

O clube B indicou valores de IRC pagos durante os quatro anos.

O clube I pagou IRC em 2003, referiu S/I em 2001/2002 e não efectuou pagamento em 2004.

O clube F apontou S/I em 2002, e valores de pagamento de IRC nos restantes anos.

2 clubes (C, V) mencionaram sem informação (S/I) nos quatro anos.

Em relação ao valor de reembolso/recuperação de IRC, registou-se o seguinte:

12 clubes desportivos não tiveram valores de reembolso ou de recuperação de IRC nos quatro anos.

2 clubes (A, D) declararam valores de reembolso de IRC nos quatro anos.

O clube C apontou valores de reembolso em 2003/2004 e S/I em 2001/2002.

O clube I não teve valores de reembolso ou de recuperação de IRC em 2003 e 2004, e indicou S/I em 2001 e 2002.

O clube F referiu S/I em 2001/2002, valor 0€ em 2003 e valor de reembolso/recuperação em 2004.

O clube V citou sem informação (S/I) nos quatro anos.

*(Ver outras anotações do quadro anterior).*

IRS																
Atletas																
CLUBE	Número total				com contrato de trabalho desportivo (profissionais)				sem contrato de trabalho desportivo (amadores) mas subsidiados (ajudas de custos e/ou incentivos)				sem contrato de trabalho desportivo (amadores) e sem subsídio			
	2001	2002	2003	2004	2001	2002	2003	2004	2001	2002	2003	2004	2001	2002	2003	2004
A	259	179	335	320	0	0	0	0	5	5	5	5	254	174	330	315
B	115	103	106	106	0	0	0	0	0	2	2	2	115	101	104	104
C	153	140	136	122	0	0	0	0	0	0	0	0	153	140	136	122
D	198	198	224	280	0	0	0	0	0	0	0	0	198	198	224	280
E	100	20	20	20	0	0	0	0	0	0	0	0	100	20	20	20
F	si	308	367	379	si	0	0	2	si	12	12	12	si	296	355	365
G	59	57	24	21	0	0	0	0	0	0	0	0	59	57	24	21
H	120	125	140	150	0	0	0	0	25	25	25	25	95	100	115	125
I	100	105	107	111	10	10	10	0	0	0	0	12	90	95	97	99
J	8	8	10	10	0	0	0	0	0	0	0	0	8	8	10	10
L	90	120	130	130	0	0	0	0	10	10	10	0	80	110	120	130
M	120	120	120	120	0	0	0	0	0	0	0	0	120	120	120	120
N	30	30	30	30	0	0	0	0	0	0	0	0	30	30	30	30
O	120	120	120	100	0	0	0	0	0	0	0	0	120	120	120	100
P	68	75	75	89	0	0	0	0	0	0	0	0	68	75	75	89
Q	19	22	20	19	1	1	1	0	4	4	4	3	14	17	15	16
S	20	20	20	20	0	0	0	0	0	0	0	0	20	20	20	20
T	340	320	300	280	0	0	0	0	0	0	0	0	340	320	300	280
U	260	280	200	200	0	0	0	0	20	15	20	12	240	265	180	188
V	105	115	121	140	0	0	0	0	22	21	23	24	83	94	98	116

Quadro 30 – IRS (atletas)

*Notas:* O número total de atletas (praticantes com competição regular) varia entre 8 (clube J – 2001) e 379 (clube F – 2004). O clube F anunciou sem informação (S/I) em 2001.

4 clubes (B, F, I, Q) tiveram atletas “profissionais” (exercem actividade desportiva como actividade exclusiva ou principal), de 2002 a 2004 – B, em 2004 – F, entre 2001 e 2003 – I, Q. Estes atletas foram remunerados através das categorias A ou B.

16 clubes desportivos indicaram não ter tido atletas profissionais nos quatro anos.

11 clubes desportivos referiram não terem atletas amadores subsidiados.

9 clubes desportivos indicaram que tiveram atletas amadores aos quais foram atribuídos subsídios (ex., ajudas de custo, incentivos, despesas).

O número de atletas que não recebeu qualquer subsídio (indicado como remuneração ou outro) varia entre 8 (clube J – 2001) e 360 (clube F – 2004).

Todos os clubes indicaram número de atletas para este item, embora o clube F tenha referido sem informação (S/I) em 2001.

(Ver outras anotações do quadro 33).

IRS																				
Pessoal administrativo/manutenção																				
CLUBE	Número total				Categ. A				Categ. B				Subsidiados (ajudas de custo)				Outros			
	2001	2002	2003	2004	2001	2002	2003	2004	2001	2002	2003	2004	2001	2002	2003	2004	2001	2002	2003	2004
A	7	7	7	7	7	7	7	7	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
B	2	2	2	2	2	2	2	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
C	11	11	11	11	7	7	7	7	0	0	0	0	0	0	0	4	4	4	4	
D	11	11	8	8	11	11	8	8	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
E	6	6	6	6	3	3	3	3	0	0	0	0	3	3	3	3	0	0	0	
F	4	4	4	4	4	4	4	4	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
G	2	2	2	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	2	2	2	
H	2	2	2	2	0	0	0	0	0	0	0	0	2	2	2	2	0	0	0	
I	2	2	2	2	2	2	2	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
J	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
L	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
M	1	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	1	
N	1	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	1	
O	1	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	1	
P	1	1	1	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	
Q	1	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	1	
S	2	2	2	2	2	2	2	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
T	20	19	19	17	20	19	19	17	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
U	1	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	1	
V	2	2	2	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	2	2	2	

Quadro 31 – IRS (pessoal administrativo/manutenção)

Notas: 6 clubes desportivos apontam um administrativo/manutenção nos quatro anos.

6 clubes desportivos declaram dois elementos administrativo/manutenção nos quatro anos.

3 clubes desportivos indicam ter entre quatro a sete elementos administrativo/manutenção nos quatro anos.

Os clubes (C, D,) referem ter onze elementos administrativo/manutenção, pelo menos em dois anos.

O clube (T) aponta ter tido entre dezassete a vinte elementos administrativo/manutenção.

Os clubes (J, L) indicam não ter pessoal administrativo/manutenção nos quatro anos, pelo que não preencheram os restantes campos deste item.

9 clubes desportivos referiram pessoal considerado como trabalhador da categoria A.

17 clubes mencionaram não ter pessoal administrativo/manutenção inseridos na categoria B.

O clube B indicou um elemento, administrativo/manutenção, remunerado pela categoria B.

16 clubes desportivos declararam não ter pessoal remunerado através de subsídios.

2 clubes desportivos apontaram ter pessoal remunerado através de subsídios.

8 clubes desportivos indicaram ter pessoal que é pago através de outras formas que não as descritas anteriormente.

10 clubes desportivos relataram não ter pessoal que seja pago, através de outras formas, que não as descritas anteriormente.

*(Ver anotações – obrigações implícitas – do quadro seguinte).*

IRS																				
Serviços (técnicos, médicos e outros)																				
CLUBE	Número total				Categ. A				Categ. B				Subsidiados (ajudas de custo)				Não remunerados			
	2001	2002	2003	2004	2001	2002	2003	2004	2001	2002	2003	2004	2001	2002	2003	2004	2001	2002	2003	2004
A	3	3	3	4	3	3	3	3	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	
B	5	5	5	5	0	0	0	0	0	0	0	0	2	2	2	2	3	3	3	3
C	20	20	25	25	1	1	1	1	12	12	13	13	7	7	11	11	0	0	0	0
D	11	11	11	11	4	4	4	4	4	4	4	4	2	2	2	2	1	1	1	1
E	15	12	12	12	0	0	0	0	3	3	3	3	12	9	9	9	0	0	0	0
F	25	25	25	30	0	0	0	0	7	7	7	7	15	15	15	20	3	3	3	3
G	3	3	3	3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3	3	3	3
H	8	15	17	17	0	0	0	0	0	0	0	0	5	6	7	7	3	9	10	10
I	7	7	7	5	0	0	0	0	2	2	2	0	5	5	5	5	0	0	0	0
J	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
L	5	5	5	5	0	0	0	0	0	0	0	0	5	5	5	5	0	0	0	0
M	4	4	4	4	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	4	4	4	4
N	2	2	2	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	2	2	2
O	9	9	9	9	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	1	8	8	8	8
P	6	8	8	9	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	6	8	8	9
Q	4	4	4	4	0	0	0	0	0	0	0	0	2	2	2	2	2	2	2	2
S	4	3	3	3	0	0	0	0	0	0	0	0	3	2	2	2	1	1	1	1
T	20	20	20	20	0	0	0	0	6	7	8	9	11	10	9	8	3	3	3	3
U	9	9	9	9	0	0	0	0	0	0	0	0	2	2	2	2	7	7	7	7
V	8	8	8	8	0	0	0	0	0	0	0	0	2	2	2	2	6	6	6	6

Quadro 32 – IRS (serviços)

*Notas:* Em relação aos elementos que considerámos na categoria “Serviços (técnicos, médicos e outros)” encontramos as seguintes características:

19 clubes desportivos tiveram pessoal de serviços nos quatro anos, variando entre 2 (clube N) e 25 (clube C).

O clube J declarou não ter elementos em prestação de serviços pelo que não preencheu os restantes campos.

16 clubes desportivos apontam não ter prestadores de serviços remunerados através da categoria A.



3 clubes desportivos referem ter prestadores de serviços remunerados através da categoria A.

11 clubes desportivos relatam não ter prestadores de serviços remunerados através da categoria B.

5 clubes desportivos tiveram prestadores de serviços remunerados através da categoria B nos quatro anos.

3 clubes desportivos anunciam ter prestadores de serviços remunerados através da categoria B pelo menos num dos anos de estudo.

5 clubes desportivos declaram não ter prestadores de serviços que recebam a título de subsídio.

14 clubes desportivos aludem ter prestadores de serviços que receberam a título de subsídio (ex., deslocações, despesas, incentivos).

5 clubes desportivos citaram que os prestadores de serviços foram todos remunerados/subsidiados.

14 clubes desportivos indicaram que tiveram prestadores de serviços a título gratuito.

Os clubes desportivos têm obrigações (caso existam funcionários ou outros colaboradores remunerados) no âmbito do IRS e da segurança social (SS). De referir que, não estão previstos nestes normativos a hipótese dos trabalhadores serem “remunerados” apenas através de “subsídios” (deslocação, alimentação, etc.). Estes subsídios são autorizados (dentro de certos limites) a trabalhadores remunerados.

Assim temos que os “trabalhadores” (funcionários, professores, treinadores, médicos, atletas ou outros) ocasionais ou permanentes, quando remunerados o devam ser através da categoria A (rendimento do trabalho dependente) ou através da categoria B (rendimentos empresariais ou profissionais – trabalho independente)<sup>562</sup>. Exceptuam-se, logicamente, os voluntários que trabalham de forma graciosa.

---

<sup>562</sup> Ver artigos 1º, 2º e 3º do CIRS.

IRS (retenção/valor)																
ANO CLUBE	Retenção na fonte Cat. A				Valor da Retenção Cat. A				Retenção na fonte outras Cat.				Valor da Retenção outras Cat.			
	2001	2002	2003	2004	2001	2002	2003	2004	2001	2002	2003	2004	2001	2002	2003	2004
A	sim	sim	sim	sim	6.295,43 €	6.560,21 €	6.872,94 €	8.626,24 €	não	não	não	sim	0 €	0 €	0 €	1.303,98 €
B	NA	NA	sim	NA	0 €	0 €	197,50 €	0 €	-	não	não	não	-	0 €	0 €	0 €
C	sim	sim	sim	sim	si	si	1.967,57 €	3.758,40 €	sim	sim	sim	sim	si	si	2.794,00 €	2.253,75 €
D	sim	sim	sim	sim	8.389,58 €	8.449,27 €	7.296,49 €	7.379,81 €	não	não	não	não	0 €	0 €	0 €	0 €
E	sim	sim	sim	sim	si	si	862,20 €	1.010,20 €	não	não	não	não	0 €	0 €	0 €	0 €
F	sim	sim	sim	sim	si	640,10 €	630,00 €	826,00 €	si	não	sim	sim	si	0 €	320,00 €	262,50 €
G	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
H	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
I	NA	NA	NA	NA	0 €	0 €	0 €	0 €	não	não	não	-	0 €	0 €	0 €	-
J	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
L	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
M	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
N	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
O	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
P	-	-	-	-	-	-	-	-	não	não	não	não	0 €	0 €	0 €	0 €
Q	NA	NA	NA	-	0 €	0 €	0 €	-	não	não	não	-	0 €	0 €	0 €	-
S	sim	sim	sim	sim	1.315,00 €	1.315,00 €	1.315,00 €	1.315,00 €	-	-	-	-	-	-	-	-
T	sim	sim	sim	sim	15.377,39 €	13.284,55 €	15.704,87 €	11.300,10 €	sim	sim	sim	sim	1.575,35 €	1.921,45 €	1.046,21 €	1.550,60 €
U	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
V	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Quadro 33 – IRS (retenção/valor)

*Notas:* 7 clubes desportivos fizeram retenção de IRS na fonte (categoria A) durante os quatro anos.

3 clubes (B, I, Q) consideraram não estar abrangidos pelas regras da retenção de IRS na fonte (categoria A), embora o clube B tenha feito retenção na fonte em 2003 e o clube Q tenha referido não ter funcionários de categoria A, em 2004.

10 clubes declararam não ter pessoal enquadrado na categoria A.

8 clubes apresentaram valores de retenção de IRS na fonte (categoria A): quatro destes clubes referiram-nos nos quatro anos; dois clubes, S/I em dois anos e valores nos restantes; um clube, S/I em 2001 e valores nos outros anos; um clube expôs valor em 2003 e 0€ nos restantes anos.

Os clubes I e Q mencionaram valor 0€, respectivamente, em quatro e três anos.

10 clubes apontaram não ter pessoal enquadrado em outras categorias.

6 clubes desportivos não fizeram retenção na fonte de outras categorias, tendo aludido valor 0€ de retenção, em três ou mais anos.

4 clubes (A, C, F, T) fizeram retenção de IRS na fonte de outras categorias, em um ou mais anos, e indicaram os respectivos valores: o clube A referiu valor 0€ de 2001/2003; o clube C, S/I em 2001/2002; o clube F relatou S/I em 2001 e valor 0€ em 2002.

As normas gerais de retenção na fonte estão definidas no artigo 98º, mas a este respeito há que ter em atenção o Decreto-Lei nº42/91 de 22 de Janeiro. Os artigos 99º, 100º e 101º do CIRS especificam a retenção respectivamente sobre rendimentos da categoria A e H, sobre remunerações não fixas e sobre rendimentos de outras categorias.

Dever-se-á, ter em conta, a possibilidade de dispensa de retenção na fonte segundo as normas expressas nos artigos e Decreto-Lei acima referidos.

De salientar que o artigo 13º do Decreto-Lei nº 42/91, de 22 de Janeiro, define que as quantias retidas nos termos dos artigos anteriores deverão ser entregues nos cofres do Estado pela entidade (clube desportivo) retentora, até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que foram deduzidas.

IRS (entrega) - Segurança Social (retenção/entrega)												
ANO CLUBE	Valor de IRS entregue pelo Clube				Valor da Retenção SS				Valor de SS entregue pelo Clube			
	2001	2002	2003	2004	2001	2002	2003	2004	2001	2002	2003	2004
A	6.295,43 €	6.560,21 €	6.872,94 €	9.930,22 €	10.666,96 €	11.021,47 €	11.764,26 €	12.429,64 €	30.643,26 €	34.583,42 €	33.794,81 €	35.993,40 €
B	-	-	197,50 €	-	588,28 €	153,16 €	1.348,85 €	482,64 €	1.216,47 €	299,30 €	3.320,37 €	482,64 €
C	si	si	4.761,57 €	6.012,15 €	si	si	5.446,60 €	6.249,10 €	si	si	15.642,73 €	17.951,94 €
D	8.430,58 €	8.490,80 €	7.384,00 €	7.410,02 €	42.321,43 €	45.960,43 €	45.725,15 €	38.918,30 €	56.060,42 €	64.427,46 €	60.306,73 €	58.362,99 €
E	si	si	751,06 €	951,24 €	si	si	2.787,17 €	2.846,86 €	si	si	8.108,13 €	8.281,78 €
F	si	640,10 €	1.153,90 €	1.200,00 €	si	1.500,00 €	4.720,00 €	5.100,00 €	si	5.167,93 €	15.098,72 €	15.834,31 €
G	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
H	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
I	-	-	-	-	si	si	si	si	si	si	1.772,66 €	1.501,56 €
J	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
L	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
M	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
N	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
O	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
P	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Q	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
S	1.315,00 €	1.315,00 €	1.315,00 €	1.315,00 €	2.100,00 €	2.100,00 €	2.100,00 €	2.100,00 €	6.100,00 €	6.100,00 €	6.100,00 €	6.100,00 €
T	16.952,74 €	15.206,00 €	16.751,08 €	si	si	20.510,46 €	19.788,54 €	15.722,45 €	14.963,96 €	50.882,69 €	50.507,21 €	41.500,00 €
U	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
V	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Quadro 34 – IRS (entrega/valor) e Segurança Social (retenção/entrega)

Notas: 3 clubes (A, D, S) entregaram valor de IRS durante os quatro anos e indicaram os respectivos montantes.

5 clubes (B, C, E, F, T) fizeram entrega de IRS e indicaram os respectivos valores, embora tenham referido S/I, respectivamente, o clube B em 2001, 2002, 2004, os clubes C e E em 2001/2002, o clube F em 2001 e o clube T em 2004.

12 clubes desportivos não entregaram valor de IRS nestes quatro anos.

4 clubes (A, B, D, S) fizeram retenção de contribuições para a Segurança Social (SS) durante os quatro anos e indicaram os respectivos valores.

4 clubes (C, E, F, T) fizeram retenção para a SS e indicaram os respectivos valores, embora tenham referido S/I, os clubes (F, T) em 2001 e os clubes (C, E) em 2001/2002.

O clube I referiu sem informação (S/I) nos quatro anos relativamente aos valores de retenção para a SS.

11 clubes desportivos não fizeram (não abrangidos) retenção para a SS durante os quatro anos.

5 clubes (A, B, D, S, T) entregaram verbas (das quotizações e contribuições) para a Segurança Social (SS) nos quatro anos e indicaram os respectivos valores.

4 clubes (C, E, F, I) entregaram verbas (das quotizações e contribuições) para a SS e declararam os respectivos valores, embora os clubes (C, E, I) tenham referido S/I em 2001/2002 e o clube F, em 2001.

11 clubes desportivos não entregaram verbas das quotizações e contribuições para a SS durante os quatro anos.



## Conclusões

Neste espaço conclusivo apresentamos as linhas finais deste trabalho, entendendo reparti-lo em quatro momentos.

Nos primeiros dois pontos, fazemos uma breve reflexão sobre a frequente alteração legislativa e uma sumária análise comparativa entre o regime fiscal dos clubes desportivos e outros entes afins.

Em terceiro lugar, procede-se ao realçar daquilo que resulta da parte experimental deste projecto.

Por último, adianta-se um conjunto de propostas/sugestões finais.

### 1. Legislação

---

Poder-se-ia inferir que, face à reforma fiscal “inadiável”<sup>563</sup> ocorrida essencialmente com a entrada em vigor do Decreto-Lei nº 198/2001, de 3 de Julho<sup>564</sup>, Decreto-Lei nº 287/2003, de 12 de Novembro e da Lei nº 15/2001, de 5 de Junho, que estariam criadas as condições para uma normal estabilização legisladora. No entanto, conforme verificámos<sup>565</sup>, continua a existir uma “exagerada” produção legislativa, com especial incidência nos finais dos anos civis (geralmente, com a aprovação da LOE), mas também com a contínua legislação avulsa que vai ocorrendo ao longo dos anos. Estes diplomas promovem alterações, outras redacções, adendas e supressões, exigindo novas interpretações da Administração Fiscal e dos contribuintes. Pensamos que esta profícua produção legislativa promove instabilidade, desconfiança e novas oportunidades<sup>566</sup> no relacionamento entre a Administração Fiscal e os contribuintes. Torna-se, assim, difícil de enraizar, para ambas as partes, critérios transparentes, definitivos e explícitos.

---

<sup>563</sup> Cf. Moura, J. Pina e Fernandes, R. Sá (2000), *A Reforma Fiscal Inadiável*, Celta Editora, Oeiras.

<sup>564</sup> No preâmbulo deste diploma podemos ler que “Com a presente revisão global dos articulados dos referidos Códigos (IRS e IRC) e do EBF, são assim criadas condições de maior clareza, segurança e estabilidade para o conhecimento das normas fiscais, seja do ponto de vista da administração fiscal, seja do ponto de vista dos sujeitos passivos de imposto.”

<sup>565</sup> Ver em notas de rodapé e outras, as diversas alterações ocorridas.

<sup>566</sup> O contribuinte ponderará se o “seu actual incumprimento tributário” poderá vir a ser consagrado como não passível de sanções, pela entrada em vigor de novas regras que anulem as anteriormente definidas.

## 2. Regime fiscal (obrigações implícitas) dos Clubes Desportivos e outras figuras afins

---

Neste ponto apresentamos algumas diferenças entre o regime fiscal dos clubes desportivos e de outras entidades, próximas na sua finalidade não lucrativa, no seu objectivo ideal, bem como algumas exigências derivadas das normas fiscais (*mais ou menos explícitas*) que alteram ou dificultam a interpretação e aplicação da lei.

### 2.1. Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas

Em relação ao IRC constatamos uma significativa alteração da taxa geral aplicável às entidades que exerçam a título principal uma actividade comercial, industrial ou agrícola que era de 36,5% em 1989, passou para 32% em 2000, sendo actualmente de 25%.

Nesse âmbito e nos termos do Código do IRC, os rendimentos dos clubes e associações desportivas directamente derivados do exercício de actividades desportivas, recreativas e culturais estão isentos. Os rendimentos (actividade comercial acessória) que não se encontram nessas condições (idêntico às entidades que não exerçam, a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola) são tributados à taxa de 20%.

Actualmente, a taxa geral é de 25% e para os clubes desportivos mantém-se a taxa “especial”<sup>567</sup> de 20% pelo que podemos concluir que há um decréscimo (perda) de benefício, em termos reais, de 11,5% ou, em termos percentuais, de 13,7%.

Isto é, para se manterem as condições especiais definidas em 1989, em que a diferença era de 16,5%, os clubes desportivos deveriam estar sujeitos a uma taxa de 5% ou, em termos percentuais, de 6,3%, mas nunca de 20% como ocorre actualmente.

---

<sup>567</sup> Conforme preâmbulo do IRC, “(...) estabelece-se uma taxa de tributação substancialmente inferior, no que se tem em consideração a natureza das finalidades que as mesmas prosseguem”.



## 2.2 Imposto sobre o valor acrescentado

De acordo com a análise (ponto 3.5. – Isenções) do IVA que fizemos anteriormente, podemos considerar que os clubes desportivos estão incluídos na denominada isenção simples (incompleta) - concretiza-se na não liquidação de imposto na venda ou na prestação de serviços e na não permissão de dedução do imposto suportado nas aquisições, exprimindo assim, não uma isenção completa, mas tão-só uma redução da carga fiscal, desde que a isenção se situe no estágio final do circuito económico. É o que acontece em sede das isenções nas operações internas e nas do regime especial de isenção.

A isenção simples de IVA oferece a vantagem de libertar os isentos de qualquer obrigação de liquidar o imposto e de realizar a respectiva prestação tributária. Mas, em contrapartida, aos isentos não é facultado deduzir o imposto que tenham suportado pelas aquisições de bens e de serviços inerentes a essa isenção.

A Igreja Católica e as IPSS (DL nº 20/90, de 13 de Janeiro) e as forças armadas, serviços de segurança e bombeiros (DL nº 113/93, de 5 de Abril) estão inseridos numa situação excepcional de isenção de IVA que podemos definir como uma isenção concretizada, não junto do sujeito passivo do IVA, mas junto do consumidor final ou do destinatário das prestações de serviços, concretizada na restituição do imposto suportado por certos adquirentes de bens e serviços. Trata-se duma restituição que é processada pelo Serviço de Administração do IVA a requerimento dos interessados e com base em facturas que atinjam um certo montante incluído o próprio IVA.

De acordo com o referido Decreto-Lei, prevê-se a restituição do IVA a Instituições Particulares de Solidariedade Social, relativamente ao IVA suportado na aquisição de bens e serviços respeitantes à construção, manutenção e conservação de imóveis destinados aos seus fins estatutários, constante de facturas ou documento equivalente de montante não inferior a (200 contos) € 997,60.

Desde 1999, e face à Lei nº 123/99, de 20 de Agosto e DL nº 128/01, de 17 de Abril, as colectividades de cultura e recreio, entre outros, têm direito a um apoio que reveste a natureza de subsídio, não reembolsável, em valor equivalente ao imposto de valor acrescentado, pago e suportado pelas referidas entidades, que não confira direito a dedução, em cada ano orçamental, constante dos bilhetes de importação, facturas ou documentos equivalentes, relativamente às seguintes operações:

- a) Aquisições de instrumentos musicais, incluindo os respectivos estojos, à excepção dos eléctricos e electrónicos, respectivo material consumível, utilizados única e exclusivamente na prossecução da sua actividade cultural;
- b) Aquisições de fardamentos utilizados única e exclusivamente na prossecução da sua actividade cultural, desde que constantes de facturas de valor unitário não inferior a (20 contos) € 99,76, com exclusão do IVA;
- c) Aquisições de trajes utilizados única e exclusivamente na prossecução da sua actividade cultural, desde que constantes de facturas de valor unitário não inferior a (20 contos) € 99,76, com exclusão do IVA.

Esses mesmos, Lei e Decreto-Lei, definem também os prazos de apresentação de candidaturas e documentação necessária para a instrução das mesmas. Este apoio previsto não exclui nem prejudica a candidatura a quaisquer outros subsídios ou incentivos de natureza pública, nomeadamente na área da cultura.

De acordo com o artigo 18º do CIVA, as empreitadas de bens imóveis em que são donos da obra as autarquias locais ou associações e corporações de bombeiros estão sujeitas a uma taxa reduzida de 5% (lista I, ponto 2.17, anexa ao diploma).

Atendendo a estes pressupostos, os clubes desportivos terão que suportar o IVA a uma taxa de 21% enquanto que as autarquias locais estão apenas sujeitas a uma taxa de 5%. As IPSS, nas situações acima referidas,

têm direito a ser-lhes restituído o IVA. As agremiações culturais sem fins lucrativos que se dedicam à actividade musical, serem subsidiadas em valor equivalente ao IVA suportado na aquisição desse material.

Resumindo, uma obra de € 10.000 custa a um clube desportivo € 12.100, a uma autarquia, € 10.500 e a uma IPSS, € 10.000. Então, se os subsídios atribuídos pelas autarquias aos clubes desportivos forem efectuados em imóveis (espécie), beneficiam, “ganham dinheiro”, os clubes desportivos e a autarquia.

Do mesmo modo, o material desportivo no valor de € 10.000 custa ao clube € 12.100. Os fardamentos/instrumentos musicais no valor de € 10.000 custam às associações de cultura e recreio, € 12.100 => € 10.000 (após terem recebido o aludido subsídio).

Acrescente-se que as taxas do IVA são, para as regiões autónomas dos Açores e da Madeira, respectivamente de 15% (taxa normal), 8% (taxa intermédia) e 4% (taxa reduzida).

Ainda no âmbito das isenções, o artigo 9º do CIVA consigna diversas, de ordem objectiva, das quais destacamos o nº 9, em que as prestações de serviços efectuadas por organismos sem finalidade lucrativa, que explorem estabelecimentos ou instalações destinados à prática de actividades artísticas, desportivas, recreativas e de educação física a pessoas que pratiquem essas actividades.

No entanto, a informação nº 2279 de 27/9/89 da DSCA do SIVA, refere, em relação ao artigo 9º, nº 9, que a utilização de instalações desportivas, incluindo piscinas, proporcionada por organismos sem finalidade lucrativa, é isenta quando essa utilização for debitada a pessoas singulares ou a um grupo de pessoas singulares. Não o será se o débito for efectuado a uma pessoa colectiva dado que esta não é uma utilizadora directa.

Esta “directiva” implica que um clube desportivo que alugue as suas instalações desportivas a outro clube desportivo deverá, o primeiro, liquidar IVA (21%) e o segundo, suportar esse valor. Esta situação, na prática (e considerando o facto de o segundo clube não poder deduzir esse valor), obriga a uma oneração de custos.

Quanto a nós, esta informação sobrepõe-se ao espírito da lei pois quando um clube desportivo tem necessidade de ocupar outras instalações, que não as suas, as mesmas destinam-se para a prática desportiva de equipas/atletas que representam o clube. “Felizmente” as escolas públicas que alugam as instalações aos clubes desportivos não estão autorizadas a liquidar IVA nas suas facturas, diminuindo assim os encargos destes.

Dentro do artigo 9º destacamos também o nº 22 onde se encontram isentas as transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas por entidades cujas actividades habituais se encontram isentas nos termos dos nºs 2, 7, 8, 9, 10, 11, 13, 14, 15 e 21 deste artigo, aquando de manifestações ocasionais destinadas à angariação de fundos em seu proveito exclusivo, desde que esta isenção não provoque distorções de concorrência.

No entanto, os clubes desportivos que utilizem esta faculdade mas não tenham conhecimento do Despacho Normativo nº 118/85, podem ocorrer em falta sendo, eventualmente, penalizados por esse “desconhecimento” (há clubes onde esta situação ocorreu).

Deste Despacho salientamos, a título de exemplo, a obrigatoriedade das entidades referidas participarem previamente à repartição de finanças da área da sede, indicando, nomeadamente, o local, a data e o género de manifestação a realizar.

### 2.3. Estatuto dos benefícios fiscais

De acordo com o artigo 52º do EBF, prevê-se que os rendimentos dos clubes desportivos que não sejam directamente derivados da actividade desportiva, até ao máximo de rendimento bruto total de € 7481,97 fiquem isentos de IRC.

Este valor máximo definido para usufruir da isenção de IRC parece-nos ser um valor muito reduzido face à necessidade premente dos clubes desportivos recorrerem a publicidade, patrocínios e outros que lhes permitam equilibrar as despesas e as receitas, proporcionando aos seus utentes (atletas, alunos, sócios) condições adequadas e pedagogicamente correctas para a prática da actividade física regular ou ocasional.

De realçar que existe uma discrepância (desajustamento) entre os clubes desportivos e as SAD's, pois enquanto que, nos clubes desportivos, as importâncias investidas em novas infra-estruturas ou por eles despendidas em actividades desportivas de recreação e no desporto de rendimento, não provenientes de subsídios, podem ser deduzidas ao rendimento global até ao limite de 90% da soma algébrica dos rendimentos líquidos previstos no nº 3 do artigo 11º do Código do IRC, sendo o eventual excesso deduzido até ao final do segundo exercício seguinte ao do investimento (artigo 52º, nº2), nas SAD's são considerados custos ou perdas do exercício, na sua totalidade, as importâncias concedidas ao clube originário que goze do estatuto de utilidade pública, desde que as mesmas sejam investidas em instalações ou em formação desportiva (artigo 24º da DL nº 67/97, de 3 de Abril).

#### 2.4. Estatuto do mecenato

As qualidades atribuídas ao desporto nas dimensões social, cultural, educacional, melhoria da qualidade de vida, prevenção de doenças e prolongamento da vida activa, defendidas e consagradas por todos, obrigam a que o regime fiscal do benevolato desportivo seja profundamente alterado.

Embora inserido no próprio estatuto, não concordamos com a preponderância atribuída ao mecenato social.

Na análise do EM, pudemos constatar que existe uma diferenciação da classificação do mecenato em função dos destinatários dos donativos.

Os limites de dedução, valores de majoração e necessidade ou não de reconhecimento dos ministros das Finanças e da Tutela são também diferenciados.

Os benefícios fiscais previstos no EM, às entidades referidas no seu artigo 1º e dos respeitantes aos donativos concedidos às pessoas colectivas dotadas de estatuto de utilidade pública, isentas de IRC nos termos do artigo 10º do CIRC, como por exemplo as instituições particulares de solidariedade social e entidades anexas, bem como as pessoas colectivas àquelas legalmente equiparadas, não dependem de reconhecimento a efectuar por despacho conjunto dos Ministros das Finanças e da tutela.

Como os clubes desportivos com estatuto de utilidade pública estão isentos de IRC nos termos do artigo 11º do CIRC dependem, portanto, de reconhecimento a efectuar por despacho conjunto dos Ministros das Finanças e da tutela para que os donativos atribuídos a esse clubes possam usufruir dos benefícios previstos no EM.

A obrigatoriedade que os clubes têm de apresentar todos os anos um projecto de candidatura com actividades de desenvolvimento e solicitar o seu reconhecimento por parte do Ministro da Tutela e, do Ministro das Finanças através da identificação dos mecenas, tem, quanto a nós, apenas como objectivos dificultar, burocratizar e “desconfiar” do trabalho dos clubes desportivos.

De referir ainda a anomalia descrita por Meirim, J.M., no seu artigo de opinião de 15 de Abril de 1999 no jornal *Desporto Madeira*, onde podemos ler que:

*” O artigo 50º, nº 2, da Lei nº 87-B/98 que aprovou o OE para 1999, a qual sob a epígrafe «Incentivos fiscais para o Euro 2004», determina: 2 - fica o Governo autorizado a legislar no sentido de serem considerados como custos, em valor correspondente a 140% do respectivo total, os donativos concedidos nos anos de 1999 a 2003 à FPF com vista à organização do Campeonato Europeu de Futebol de 2004 (...).»*

*Como se vê, um mecenato desportivo que, embora condicionado, vem mais cedo do que o proclamado mecenato desportivo. E vem melhor, se assim se pode afirmar. É que, no EM, no respeito de uma hierarquia de valores estabelecida pelo legislador, o Estado apenas recolhe o valor de 140% para os donativos destinados à prossecução de fins de carácter social (artigos 1º, nº 3 e 2º, nº 3).*

*Para o mecenato desportivo vale a regra dos 120% ou o valor correspondente a 130% do respectivo total, neste último caso quando atribuídos ao abrigo de contratos plurianuais celebrados para fins específicos que fixem os objectivos a prosseguir pela entidades beneficiárias e os montantes a atribuir aos sujeitos passivos.*

*(...) sublinhamos a denominação da «monocultura desportiva futebolística» bem patente na Lei do Orçamento que destacamos.*

*Questionamos, por último, se nessa supremacia futebolística se vai dispensar o reconhecimento dos benefícios fiscais, por parte dos Ministros das Finanças e da tutela, como é regra agora estabelecida para todo o universo desportivo.”*

Destacamos ainda que o projecto de orçamento para 2002 da Confederação do Desporto de Portugal prevê (propõe) alteração do regime fiscal do benevolato desportivo como forma de incentivar os mecenas a contribuírem para um “melhor desporto”.

Ainda no âmbito do Estatuto do Mecenato consideramos relevante compilar parte de um artigo de Francisco Fernandes (Maio, 1999) onde o autor apresenta algumas particularidades do actual EM face ao artigo 39º-A do CIRC vigente até à data de aprovação do referido estatuto.

«O artigo 39º-A do CIRC (Donativos para fins sociais - Mecenato), aditado pela lei nº 10-B/96, de 23 de Março, que, no seu nº 1, refere: “São ainda considerados custos ou perdas do exercício os donativos, em dinheiro ou em espécie, concedidos pelos contribuintes, até ao limite de 8% (oito por mil) do volume de vendas e/ou dos serviços prestados no exercício, às entidades mencionadas no artigo 9º, que prossigam predominantemente fins sociais, bem como a centros de cultura e desporto.”

O ofício circulado nº 10/92, de 14 de Maio que, no sentido de esclarecer e tornar uniforme o tratamento dos serviços fiscais relativamente ao enquadramento dos donativos concedidos a clubes desportivos e federações, vem dizer que: “os clubes desportivos, que usufruem de estatuto de instituição de utilidade pública, gozam de regime fiscal idêntico ao previsto para as instituições particulares de solidariedade social pelo que os donativos concedidos pelo contribuinte a estas entidades serão considerados custos ou perdas do exercício até ao limite de 2% (alterado para 8% - Lei nº 10/96) do volume de vendas e/ou dos serviços prestados no exercício”.

A análise acima é necessariamente sumária, todavia, parece ser suficientemente esclarecedora para avaliar da bondade da nova lei, do ponto de vista do sistema desportivo, permitindo-me tirar as seguintes conclusões:

- a) Enquanto que a lei anterior não requeria reconhecimento específico para

- atribuição do benefício fiscal, a nova lei exige-o;
- b) Tal como na lei anterior, existem limites na nova lei, reportados ao volume de facturação o qual, obviamente, só é conhecido no final do exercício, o que coloca desde logo dificuldades de decisão às empresas
  - a) Embora a nova lei atribua um benefício fiscal aos donativos ao Desporto, impõe um limite de 5% (actualmente 6%), enquanto que a anterior, embora sem majoração, impunha um limite de 8%. Um e outro são obviamente insuficientes face ao tecido empresarial português, povoado de PME's de baixo volume de negócios.
  - b) O que no fundo a nova lei vem dizer aos contribuintes é que, querendo atribuir um donativo, o devem fazer preferencialmente ao Estado, ou às suas instituições, porque assim não ficam condicionados aos limites dos outros regimes e, ainda, podem beneficiar da maior majoração se se destinarem à prossecução de fins sociais que, como se sabe, também estão atribuídos ao Estado.»

### 3. O que resulta da parte experimental

---

#### 3.1. Clubes

Cerca de metade (40%) dos clubes desportivos indicou ter contabilidade organizada, de acordo com o artigo 115º do CIRC. Considerando as informações que nos foram dadas pelos clubes, durante o trabalho que com eles realizámos (2005/2007), “haverá”, a partir de 2006, uma percentagem de 60% de clubes desportivos com contabilidade organizada. Nenhum clube utilizou o regime simplificado, com as inerências (obrigatoriedades) previstas no artigo 116º do CIRC.

45% dos clubes utilizou (em 2004) o POC (empresas) com as adaptações consideradas necessárias, embora 10% não tenha conseguido identificar qual o plano contabilístico utilizado num ou dois anos. Um clube empregou o PROFAC.

35% dos clubes respondeu ter contabilista oficial. A partir de 2005, serão 45% dos clubes a ter esse responsável.



Metade dos clubes desportivos já foi auditada pela DGCI /IGF. As infracções detectadas referem-se ao IVA não liquidado ou a valores de IVA dedutíveis e não dedutíveis; publicidades indicadas como donativos; publicidades/patrocínios que poderiam estar sujeitos a taxa de IRC.

Existe uma diversidade na propriedade dos terrenos onde se encontram as instalações dos clubes desportivos. Assim, temos proprietários, locatários, em direito de superfície e outros em situação mista.

Em relação à CA/IMI e ao IMT/SISA encontramos três situações diversas – sujeito passivo, sujeito isento e não sujeito (maioria dos clubes). Todos os clubes desportivos foram considerados como não sujeitos, para efeito de IMSD/IS.

70% dos clubes utiliza outras instalações de forma ocasional ou regular, existindo três condições diversas - renda acrescida da taxa de IVA em vigor, arrendamento sem IVA e cedência de instalações gratuita.

Metade dos clubes desportivos enviou o relatório e contas para a Presidência do Conselho de Ministros embora, um apenas o tenha feito num dos anos e outro durante dois anos. Não foi retirado, o estatuto de utilidade pública, aos clubes, pelo facto de não terem cumprido com o estabelecido no DL nº 460/77, de 7 de Novembro.

Todos os clubes desportivos responderam ser necessário haver acções de formação sobre regime fiscal/legislação deveres (cumprimento legal) e direitos (isenções, benefícios e outros). Cerca de metade considerou estas actividades muito importantes e os restantes referiram-nas como importantes. A maioria dos clubes propôs que, essas acções de formação, fossem diferenciadas em função da população/alvo.

Onze (55%) clubes desportivos expuseram ser necessário haver um plano de contabilidade específico para os clubes. Não subsiste, em relação a este item, uma correspondência directa entre a existência de contabilista oficial, oficioso ou sem contabilista e a necessidade de haver um plano de contabilidade específico para os clubes (“PCCDUP”).

Menos de metade (40%) dos clubes desportivos requereu a delimitação no estatuto do mecenato (EM) e 15% apenas o fez num dos anos (não lhes foi

concedido o enquadramento no EM). 10% dos clubes teve apenas a concessão ( em dois ou três anos) do Ministro da Tutela (desporto).

Quase a totalidade (90%) dos clubes desportivos desenvolveu actividade comercial e acessória (ACA) durante os anos do estudo:

- 80% dos clubes teve publicidades e patrocínios nestes anos.

- 85% dos clubes possui bar/restaurante. Os clubes em que a exploração do bar/restaurante é concessionada (45%), o arrendamento é feito com equipamento, dos quais 20%, liquida IVA e 25%, não liquida IVA. Apenas 20% dos clubes possui licença camarária/alvará sanitário.

70% dos clubes desportivos assinalou que teve, em um ou mais anos, painéis (interiores) publicitários, dos quais 25%, também, possuiu *outdoors*.

Apenas um clube requereu licenças municipais para afixação de publicidade (exterior e/ou interior), pelas quais pagou as respectivas taxas.

Três clubes desportivos possuem reclames luminosos identificativos do respectivo clube e licença municipal para os mesmos: 10% foi isentado de taxa e 5% não o foi, pelo que pagou a taxa definida.

### 3.1.1. Proveitos e Custos

Existe uma grande diversidade na origem das receitas nos diferentes clubes. No entanto, parece-nos relevante (valor anual) referenciar que:

- As receitas da actividade comercial e acessória variam entre € 0 (clubes sem ACA) e 281.157,50 € (2003). O valor mais baixo ( $\neq 0$ ) é de € 4.804,00. A percentagem mais elevada, nos quatro anos, é de 87,0%, tendo atingido 92,5% em 2003;

- Os subsídios públicos oscilam entre € 0 e € 221.521,87. A percentagem mais alta, nos quatro anos, é de 50,9% e de 63,7% em 2001;

- As quotizações, com excepção de um clube (€ 0), flutuam entre € 550 e € 390.391,60. A percentagem máxima, nos quatro anos, é de 87,2% tendo sido de 92,9% em 2004;

- As prestações de serviços variam entre 0 € e 655.140,83 €. O valor percentual mais elevado, nos quatro anos, é de 72,4% e de 78,4% em 2002;

- Os donativos oscilam entre 0 € e 60.000,00 €. A percentagem mais

alta, nos quatro anos, é de 63,4%, tendo atingido 71,2% em 2002;

- Outras receitas, diversificam entre € 0 e €268.453,83. Os clubes indicam nesta verba proveitos que deveriam estar, na maioria dos casos, inseridos nos itens temáticos anteriormente propostos. A percentagem máxima, nos quatro anos é de 56,4%, sendo de 94,1% em 2001.

A totalidade dos proveitos dos clubes, nos quatro anos de estudo, foi de (não incluindo os observados como S/I) € 14.048.708,14. Encontramos, um valor praticamente idêntico, em relação aos custos que foram de € 13.909.436,38. De referenciar, ainda, o ano de 2004 que teve a, estimação de, receita mais baixa de todas ( incluindo os anos sem informação) e no ano 2003 verificamos uma despesa superior à receita, em cerca, de € 200.000,00.

Metade dos clubes apresentou saldo médio positivo, nos anos inquiridos e 30% exibiu diferença média negativa. Constatámos, também, que três clubes apresentam resultado negativo em todos os anos.

### 3.1.2. IRC

Existe uma diversidade no conhecimento e na interpretação das despesas a imputar nos custos comuns de acordo com o artigo 49º, alínea b) do CIRC. Um quarto dos clubes mencionou (pelo menos em dois anos) importâncias. 65% dos clubes não possui informação.

Concluimos, das respostas sobre valores de custos específicos, da actividade comercial e acessória. (artigo 49º, alínea a), que: 20% dos clubes desportivos apontou valores (pelo menos em dois anos) de custos específicos.

Da retenção na fonte efectuada por terceiros, verificámos que: 20% dos clubes desportivos esteve sujeito (pelo menos em dois anos) a retenção; 65% dos clubes respondeu valor € 0.

Sobre o valor da retenção na fonte efectuada a terceiros, concluimos que 85% dos clubes desportivos respondeu valor € 0, embora 15 % tenha exposto S/I num ou dois anos.

Em relação ao valor de pagamento de IRC, 15% dos clubes efectuou (pelo menos num ano) o respectivo pagamento.

Verificámos, ainda que 20% dos clubes apontou (pelo menos em dois anos) valores de reembolso/recuperação de IRC a que teve direito.

Não aferimos uma relação directa entre pagamento → reembolso.

Constatámos que os clubes (excepto os que citaram S/I) não estiveram abrangidos pela a isenção prevista no artigo 52º, nº 1, do EBF, embora alguns deles tenham, numa primeira abordagem (preenchimento), respondido afirmativamente.

Sobre a isenção prevista no artigo 52º, nº 2, do EBF, concluímos que apenas 15% dos clubes declarou valores passíveis desta isenção.

### 3.1.3. IVA

Em princípio, “nenhum” (excepto os que referiram S/I) dos clubes esteve isento ao abrigo no artigo 53º do CIVA.

Em relação à solicitação (possibilidade) de isenção, prevista no artigo 9º, nº 22, do CIVA (e despacho normativo nº 118/85), verificamos que 15% dos clubes desportivos assinalou (pelo menos num ano) os valores face aos quais solicitou essa isenção.

Face ao valor de IVA liquidado e considerando, apenas, os anos de 2001 e 2004, há um aumento de 30% (20% → 50%) de clubes que discrimina o valor de IVA liquidado. Os valores de IVA, liquidado por todos os clubes, variam entre € 0 e € 53.083,66.

Apreciando, apenas, os anos de 2001 e 2004, concluímos que há um aumento de 10% (15% → 25%) de clubes que discrimina (embora não na totalidade) o valor de IVA suportado. Sobre valor de IVA suportado que não esteja discriminado, 95% dos clubes desportivos respondeu afirmativamente. Os valores de IVA suportado, pelos clubes, variam entre € 0 e € 108.531,27.

Face ao valor de IVA dedutível, 35% dos clubes desportivos acusou, pelo menos em dois anos, valor de IVA com direito a dedução. 55% dos clubes mencionou S/I nos quatro anos.

Sobre o valor de IVA não dedutível, aferimos que 15% dos clubes declarou valor de IVA sem direito a dedução. Outros clubes consideraram que o IVA suportado não dedutível, é inserido no global de custos.

Do valor de IVA entregue (pago), 45% dos clubes informou, pelo menos em dois anos, os respectivos montantes. Os restantes responderam valor 0 € ou S/l.

Face ao valor de IVA a recuperar, constatámos que 25% dos clubes desportivos indicou (pelo menos em dois anos) as decididas importâncias. Os outros responderam valor 0 € ou S/l.

Em relação ao valor de IVA reportado ou reembolsado, concluímos que os quatro (25%) clubes desportivos mencionaram reembolso, reporte ou sem informação. Os remanescentes clubes (passíveis) responderam valor € 0 (não teve direito/não solicitou) na recuperação/reembolso ou referiram S/l.

Em relação ao estabelecido no artigo 23º (dedução de IVA) há, de 2001 a 2004, um aumento de 20% (25% → 45%) de clubes que organizou a sua contabilidade de forma a empregar um dos sistemas previstos: 25% dos clubes empregou o sistema de afectação real, 15% usou o sistema pró rata e 5% utilizou ambos os sistemas. De salientar que, 10% dos clubes referiu não utilizar qualquer desses sistemas em virtude de apenas suportar IVA não dedutível (não desenvolve ACA).

#### 3.1.4. IRS e SS

Todos os clubes desportivos tiveram atletas nos quatro anos de estudo, embora 5% tenha indicado S/l (não consegue identificar o número) no ano 2001. Três clubes apontaram o número e os anos em que tiveram atletas com contrato de trabalho desportivo. Estes atletas foram remunerados através das categorias A ou B. Cerca de metade (45%) dos clubes indicou, pelo menos num ano, atletas subsidiados (ex., incentivos, ajudas de custo). Todos os clubes tiveram atletas não subsidiados e não remunerados.

Quase a totalidade clubes indicou pessoal administrativo/manutenção. No número total destes elementos encontramos: 1 -2 (60%), 4 -7 (15%), 8 -11 (10%) e 17-20 (5%). Em alguns clubes desportivos, a totalidade do pessoal administrativo/manutenção é pago através da categoria A. Num clube, o pessoal administrativo/manutenção é pago através da categoria B. Estes clubes (40%) cumprem o estabelecido no CIRS (no que respeita a remunerações).

Praticamente todos (95%) os clubes desportivos referenciaram técnicos, médicos ou outros, durante os quatro anos. O número destes elementos varia entre 2 e 30. Num clube, a totalidade do pessoal de serviços é pago através da categoria A ou categoria B. Em 20% a totalidade do pessoal presta serviço gratuito. Estes clubes (25%) cumprem o estabelecido no CIRS (no que respeita a remunerações). De salientar, no entanto, que, 70% tem elementos não remunerados (trabalho de voluntariado – gratuito).

Alguns clubes entregaram importâncias (de retenção) de IRS: 20% em quatro anos e os outros 20% indicaram S/I em um, dois ou três anos. Os outros comunicaram que não tiveram valores de entrega para IRS.

40% dos clubes desportivos informou, pelo menos em dois anos, os valores que foram retidos aos empregados para quotização da Segurança Social. Um clube referiu S/I, nos quatro anos, nas verbas de quotização da Segurança Social. 45% dos clubes assinalou os valores que entregou à Segurança Social resultantes da retenção aos funcionários e da contribuição dos clubes; Os restantes responderam não terem feito (não abrangidos?) pagamentos para a Segurança Social.

### 3.2. Direcções<sup>568</sup>

As direcções dos clubes consideraram importantes, entre outras, e de acordo com certos pressupostos, as seguintes isenções:

- IVA;
- IRC;
- IRS e SS;
- ISV e IUC;
- Pagamento de policiamento;
- Taxas municipais.

As direcções dos clubes indicaram, entre outras, as seguintes razões:

- Estando os clubes desportivos ao serviço da sociedade parece-nos de toda a justiça serem consideradas as isenções atrás mencionadas. Os

---

<sup>568</sup> Praticamente todas as direcções referiram que, deveriam receber subsídios das entidades públicas (IDP, Autarquia e Juntas de Freguesia), sendo actualmente nulos ou exíguos. Esta pretensão, embora aqui mencionada, não se inclui no nosso estudo.

clubes desportivos substituem o Estado em muitos aspectos, nomeadamente no apoio à formação de jovens, e serem instituições de utilidade pública sem fins lucrativos.

- Os benefícios atrás indicados possibilitam uma maior disponibilidade financeira para aplicar na prática (despesa) desportiva.
- Os clubes não geram receitas que possam suportar os custos que têm.
- A isenção de taxas na publicidade estática, aumenta o recurso financeiro para investimentos em equipamentos.
- Os subsídios (“remunerações”) entregues aos atletas amadores, técnicos amadores e outros, sejam isentos de IRS e SS<sup>569</sup>. Essas verbas são, apenas, para custear transportes, reforço alimentar, material desportivo e outras despesas inerentes à prática desportiva e orientação técnico-pedagógica.

### 3.3. Resposta ao problema

Consideramos, que os dez clubes que possuem contabilidade organizada cumprem, em regra, os requisitos tributários exigidos, facilitando ainda, o controlo fiscal interno e externo.

Estes clubes pelos resultados apresentados e número de campos preenchidos são aqueles que, cumprindo as obrigações do regime fiscal, usufruem a maior parte dos seus direitos. Verificamos, no entanto, alguns “erros”, na forma de remuneração dos serviços prestados, por diversos tipos de colaboradores bem como em situações passíveis de liquidação de IVA e rendimentos, eventualmente, sujeitos a IRC.

Nos restantes clubes que fazem escrituração interna constata-se uma maior dificuldade no cumprimento tributário e na hipótese de desfrutarem dos seus direitos. De ressaltar os dois clubes que não desenvolveram actividade comercial e acessória.

Face ao estudo complementar que efectuámos, e embora consideremos perfeitamente legítimas as sugestões apresentadas pelos clubes desportivos, parece-nos que algumas delas não têm suporte contabilístico que as comprove.

---

<sup>569</sup> Ver referências feitas no Capítulo IV pontos 7.1. e 7.2.. De assinalar que na nova proposta de isenção de IRS, artigo 12º nº 5 alíneas a) e b) não é feita qualquer alusão aos técnicos.

Existem, no entanto, algumas pretensões dos clubes que não foram abrangidas por este estudo.

As justificações apresentadas pelos clubes legitimam, quanto a nós, os benefícios/isenções referenciados.

Face a este enquadramento é, facilmente, explicável a necessidade premente dos clubes desportivos (que desenvolvam ACA) em terem um plano de contabilidade específico que abranja todos os itens, proporcionando-lhes rigor e transparência no cumprimento das suas obrigações e no usufruto dos seus direitos (benefícios e isenções).

#### 4. Algumas sugestões finais

---

Permitimo-nos agora propor algumas sugestões que decorrem, não só dos resultados obtidos no espaço conclusivo e da nossa convicção pessoal, mas também das pretensões definidas pelos clubes desportivos, propostas estas já subscritas em diversos congressos dinamizados por organizações desportivas de âmbito nacional onde, entre outras, esta temática foi abordada.

Assim, os clubes desportivos deverão:

- Possuir Plano de Contabilidade<sup>570</sup> (oficial) específico para os clubes desportivos (de utilidade pública) onde estejam perfeitamente identificados, os direitos e deveres dos contribuintes, constituindo um poderoso instrumento de gestão económica e financeira.

- Ter contabilista oficial (TOC) que se responsabilize pela organização contabilística do clube. Este elemento será remunerado pelo clube, ou contratado pela autarquia local/junta de freguesia podendo fazer, nesse caso, trabalho para vários clubes. Esta poderá ser uma forma de apoio e de controlo (dos subsídios), pelas entidades locais, aos clubes da sua área de influência.

- Ser controlados, por parte das entidades ou organismos competentes no âmbito da DGCI, com o objectivo de detectar incongruências ou erros na contabilidade organizada pelos clubes, sugerindo as necessárias correcções.

---

<sup>570</sup> Ver proposta de plano de contas no ponto 2 do Capítulo III.



Posterior fiscalização, com eventuais penalizações, caso se mantenham os incumprimentos verificados na fase de controlo.

- Ter direito a acções de formação organizadas em função do público/alvo e dinamizadas pela DGCI numa perspectiva de esclarecimento e formação no âmbito da fiscalidade.

- Ser restituídos do IVA suportado na construção de novas infra-estruturas e obras de manutenção (equiparando-se, assim, às IPSS e outras); ou eventual redução da taxa de IVA (5%) para os mesmos efeitos (conforme previsto para autarquias e outros).

- Receber subsídio equivalente ao valor de IVA suportado na aquisição de material/equipamento para a actividade desportiva (tal como acontece presentemente para as Colectividades de Cultura e Recreio na aquisição de material/equipamento similar).

- Usufruir de isenção de IVA (artigo 9º) no aluguer de instalações para a prática desportiva, independentemente das entidades que cedem esses espaços.

- Poder renunciar à isenção, conforme artigo 12º do CIVA, caso não possam usufruir das isenções/reduções acima definidas. Esta renúncia poderá facilitar a organização contabilística dos clubes.

- Poder deduzir ao rendimento global a totalidade dos rendimentos líquidos previstos no nº 3 do artigo 11º do CIRC, as importâncias investidas pelos clubes desportivos em novas infra-estruturas ou por eles despendidas em actividades desportivas de recreação e no desporto de rendimento, não provenientes de subsídios (alterar a redacção do nº 2 do artigo 52º do EBF e revogar o nº 1 do mesmo artigo); ou usufruir de uma taxa de 5% ou de 6,3% na tributação do IRC.

- Ter, como forma de incentivar os mecenas a contribuir para os clubes, direito a ser equiparados ao Estado ou, pelo menos, às IPSS's no que respeita à majoração, ao limite de dedução e à não necessidade de reconhecimento (*O desporto é um factor essencial de afirmação e formação cívica. Os objectivos essenciais da política desportiva passam por avaliá-la na sua forte componente social, ao potenciar a diminuição de desvios sociais e por fazer chegar o desporto aos mais novos e às colectividades, de forma a enraizá-lo*

*possibilitando, assim, um gosto natural pela prática desportiva* – Ministro da Juventude e Desporto, 2001).

- Ter direito a subsídios da Administração Pública que lhes permita contratar gestores profissionalizados no âmbito desportivo e contabilístico (o Ministro do Desporto apresentou, como medida de apoio aos clubes desportivos, a criação da figura do director técnico do clube, elemento esse pago pela Administração Pública).

- Ter conhecimento do que, a Administração Fiscal e a Segurança Social, entendem por desportista amador (praticante, técnico ou outro que “pode receber” um valor igual ao que desembolsa para despesas estritamente necessárias à prática desportiva) no âmbito fiscal.

## Bibliografia

- Adenda Beauté, J. (1975), *Un grand juriste anglais: Sir Edward Coke (1552-1634), Ses idées politiques et constitutionnelles*, Presses Universitaires de France (PUF).
- Alves, J. Costa (2003/2004) *Documentação entregue nos I e II Cursos de Pós-Graduação em Direito Fiscal da Faculdade de Direito da Universidade do Porto*.
- Andrews (1972), *Personal Deductions in an Ideal Income Tax*, 86 *Harvard Law Review*, 309.
- Ancel, M. (1956), *Les codes pénaux européens*, tomo I, Editions Cujas, Paris.
- Araújo, A. (2001), *Cidadãos portadores de deficiência – o seu lugar na Constituição da República*, Coimbra Editora.
- Araújo, José P. (Março, 2005), *A Implementação do Plano Oficial de Contabilidade Pública e dos Planos Sectoriais dos Serviços Autónomos da Administração Central: Estudo e Análise*, Tese de Mestrado em Contabilidade e Auditoria, Universidade do Minho.
- Arnaud, A. J. (1975), *Les Juristes face à la société, du XIX<sup>e</sup> siècle à nos jours*, éd. PUF, Paris.
- Ault, Hugh et al. (1997), *Comparative Income Taxation: a structural analysis*, 2<sup>nd</sup> ed., Kluwer Law International, 2004.
- Baker, Philip (1994), *Double Taxation Convention and International Law*, Sweet & Maxwell, UK.
- Banks, James e Tanner, Sarah (1998), *Taxing Charitable Giving*, The Institute for Fiscal Studies, London.
- Beguelin, M. (1968), *Das Gewohnheitsrecht in der Praxis des Bundesgerichts*, Herbert Lang, Bern.
- Beltrame, P. & Mehl, L. (1997), *Techniques, politiques et institutions fiscales comparées*, 2<sup>eme</sup> ed., PUF.
- Bento, J. e Machado, M. (1998), *O Plano Oficial de Contabilidade explicado*, 26<sup>a</sup> ed., Porto Editora.
- Bento, J. O. (1998) - *Da mudança e da sobrevivência do clube desportivo - 6º Congresso da European Association for Sport Management - Madeira, Portugal*.
- Bento, J. O. e Constantino, J. M., (coord.) (2007), *Em defesa do Desporto - mutações e valores em conflito*, Almedina, Coimbra.
- Beveridge, Fiona (1991), *International Dimensions of Taxation*, Studies in Law, Hull University Law School.
- Biardeau., M. (1972), *Clefs pour la pensée hindoue*, Seghers, Paris.
- Bobbio, N., "Sur le positivisme juridique", in *Mélanges Paul Roubier*, (Centre Paul Roubier), Librerías Técnicas, París.
- Borges, A. e Ferrão, M.(1990), *O novo POC comentado - aspectos contabilísticos e fiscais*, Rei dos Livros.
- Brimo, A. (1968), *Les grands courants de la philosophie du droit et de l'État*, 2<sup>eme</sup> ed., Éditions A. Pedone, Paris.
- Buckland, W. W., McNair, A. D. (1952), *Roman Law and Common Law*, 2<sup>nd</sup> ed., Cambridge UP.
- Campaniço, José Pires (2002), *Regime Fiscal dos Donativos*, Vida Económica.
- Canotilho, J. Gomes e Moreira, Vital (1998), *Constituição da República Portuguesa*, Coimbra Editora.
- Cappelletti, M. (1969), *Processo e ideologie*, *The American Journal of Comparative Law*, Vol. 17, Nº 4, New York.

- Cappelletti, M., Merryman, J. H., Perillo, J. M. (1967), Italian legal system, an Introduction, Stanford University Press, Stanford.
- Carbonnier, J. (1979), Essais sur les lois, *Répertoire du mandat du notariat defrénois*, Evreux.
- Carmo, H. e Ferreira, M. (1998) - Metodologia da Investigação - Universidade Aberta, Lisboa.
- Cartou, Louis (1986), Droit Fiscal International et Européen 2<sup>ème</sup> ed., Précis Dalloz, Paris.
- Carvalho, A. Dinis (2004), Da Liberdades Circulação dos Desportistas na União Europeia, Coimbra Editora.
- Carvalho, M. José (2007), Os Elementos Estruturantes de Regime Jurídico do Desporto Profissional em Portugal, Dissertação de Doutoramento em Ciências do Desporto, FADE, UP.
- Castro, J. R. (1990) - Lei de Bases do Sistema Desportivo - Ministério da Educação, Lisboa.
- Colaço, C. (2000) - Gestão do Desporto, da investigação à decisão (documento policopiado), Faculdade de Motricidade Humana, Lisboa.
- Communier, Jean-Michel (2001), Droit Fiscal Communautaire, Bruylant, Bruxelles.
- Coneys Jr., John, Beck, Jonathan e Crawford, Charles (2000), U.S. Tax Planning for Non-U.S. Entertainers and Athletes, *PricewaterhouseCoopers LLP*.
- Cooper, Graeme (ed.), (1997) Tax Avoidance and the Rule of Law, IBFD.
- Cortiñas Peláez, L. (1969), Perspectivas del derecho publico en la segunda mitad del siglo XX, Homenaje a Enrique Sayazués-Laso (Uruguai), 5 vol, Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid.
- Costa, M. J. de Almeida (2006), Direito das Obrigações, (reimpressão da 9ª ed.), Almedina, Coimbra.
- Costa, R. Valdês (1970), Curso de Derecho Tributário, vol. I, Montevideo.
- Cross, R. (1991), Precedent in English Law, 4<sup>th</sup> ed., Oxford UP.
- Cruz, Peter de (1999), Comparative Law in a Changing world, 2<sup>nd</sup> ed., Cavandish Publishing, London.
- David R., Blanc-Jouvan X. (1994), *Le droit anglais*, coll. QSJ ?, PUF.
- David, R. (1968), "Droit commum et common law" - Studi in memória di Tullio Ascarelli, Giuffre, Milano.
- David, R. (1996), Os Grandes Sistemas do Direito Contemporâneo, Martins Fontes, S. Paulo.
- David, R. & Brierley, J. (1985) Major Legal Systems in the World Today, 3rd ed., Stevens & Sons, Londres.
- Dawson, J. P. (1968), The Oracles of the Law, William S Hein & Co, New York.
- Deloitte Touche, Tohmatsu International (1994), Corporate and Withholding Tax Rates, International Tax and Business Guide.
- Derret, J. D. M. (1963), "Justice, Equity and Good Conscience", in Anderson, J. N. D., org. Changing Law in Developing Countries, George Allen & Unwin Ltd, London.
- Dicey, A. V. (1906), Leçons sur les rapports entre le droit et l'opinion publique en Angleterre au cours du XIX<sup>e</sup> siècle, Paris.
- Dumont, L. (1966), Homo hierarchicus, Essai pour le système des castes, Gallimard, Paris.
- Ebrill, Liam et al. (2001), The Modern VAT, International Monetary Fund, Washington.
- Eco, Umberto (1998) - Como se Faz uma Tese em Ciências Humanas - Editorial Presença.
- El Shakankiri, M. (1970), La Philosophie juridique de Jeremy Bentham coll. Bibliothèque de philosophie du droit XI, Paris.

- Esser, J. (1963), Wandlungen von Billigkeit und Billigkeitsrechtsprechung im modernen Privatrecht, in *summum jus, summa iniuria*, Ringvorlesung, gehalten von Mitgliedern der Tübinger Juristenfakultät im Rahmen des Dies Academicus, Wintersemester, Tübingen.
- Essers, Peter HJ, de Bont, G. e Kemmeren, Eric (1998), *The Compatibility of Anti-Abuse Provisions in Tax Treaties with EC Law*, Eucotax, Kluwer Law International.
- Farrar, J. H. (1974), *Law Reform and the Law Commission*, Sweet & Maxwell, London.
- Ferreira, E. Paz e Pessanha, Alexandra (2002), *Legislação de Finanças Publicas*, Vol. II, Quid Juris.
- Ferreira, R. F. (1997), *Gestão, Contabilidade e Fiscalidade*, Notícias Editorial.
- Foddy, W. (1996), *Teoria e prática da construção de perguntas em entrevistas e questionários*, Celta Editora, Oeiras.
- Franco, A. L. Sousa (1983), *Sobre a Constituição Financeira de 1976-1982*, in *Estudos*, vol. I, Comemorações do XXº Aniversário do Centro de Estudos Fiscais.
- Franco, A. L. Sousa (2007), *Direito Financeiro e Finanças Públicas*, vol. I e II (Finanças Locais), Almedina.
- Freitas Pereira, M. H. (2007), *Fiscalidade*, Almedina Coimbra.
- Freitas, M. (1977) *Benefícios Fiscais em Portugal*, Almedina, Coimbra.
- Friedmann, W., *The Changing Structure of International Law* (1964), Stevens & Sons, London.
- Gammie, Malcolm (1996), *The Global Future of Income Tax*, IBFD, vol. 50, nº 11/12.
- Glendon, M. Ann e al. (1994), *Comparative Legal Traditions: Text, Materials and Cases*, 2<sup>nd</sup> ed. St. Paul Minn, WestGroup.
- Glendon, Mary Ann (1996), *Why Cross Boundaries?* Washington & Lee Law Review 980, Washington.
- Glendon, Mary Ann et al. (1994), *Comparative Legal Traditions*, 2<sup>nd</sup> edition, West Publishing Company, College & School Division (1999).
- Gliksberg (1999), *General Report, Taxation of non-profit organizations*, Cahiers de droit fiscal international, IFA, Eliat Congress, Kluwer.
- Gomes, N. de Sá (2000), *Evasão Fiscal, Infracção Fiscal, Processo Penal Fiscal*, 2<sup>a</sup> ed., Rei dos Livros.
- Gomes, N. de Sá (2000/2003), *Manual de Direito Fiscal*, vol. I e II, Rei dos Livros.
- Gomes, N. de Sá (2005), *A Tributação do Património*, Almedina, Coimbra.
- Gomes, N. de Sá (1991), *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (165), CEF, Lisboa.
- Gonçalves, M. Carvalho (2007), *Legislação de Direito Fiscal*, Coimbra Editora; *Fiscal* (13<sup>a</sup> ed., 2004), Porto Editora.
- Goodman, A. & Webb, S. (1994), *For Richer, For Poorer, The Changing Distribution of Income in the United Kingdom*.
- Gorla, G. (1967-1968) "Lo stile delle sentenze: ricerca storico-comparativa e testi commentati", in *Quaderni dei Foro italiano*; "I grandi tribunali italiani in secoli XVI a XIX" in *Quaderni del Foro italiano* 629 (1969).
- Gorla, G. (1970), "Civilian judicial decisions" in *An Historical account of Italian style*, Tulane Law Review, New Orleans, US.
- Grant, Richardson & Roman Lanis (1999/2000), *The Influence of Culture on Tax Administration Practices*, 15 *Australian Tax*, Forum 359.
- Gray, Stephen (2004), *Low Tax Jurisdictions in Europe: an update*, St. Petersburg, 15 June 2004 – ITPA Journal.

- Green, David G. (1993) *Reinventing Civil Society, The Rediscovery of Welfare Without Politics*, IEA, n° 17, London.
- Guimarães, J. Paulo (2000) – (Des)Adequação do Regime Fiscal Vigente Face à Realidade Desportiva dos Clubes Desportivos com Estatuto de Utilidade Pública - Trabalho realizado no ano curricular do Mestrado em Ciências do Desporto, na Área de Especialização em Gestão Desportiva, no módulo de Metodologia de Investigação, FCDEF, UP.
- Guimarães, J. Paulo (2000) – “Crise” d(n)o Movimento Associativo - Trabalho realizado no ano curricular do Mestrado em Ciências do Desporto, na Área de Especialização em Gestão Desportiva, no módulo de Dimensão Política do Desporto, FCDEF, UP.
- Guimarães, J. Paulo (2000) - Regime Fiscal dos Clubes Desportivos - Trabalho realizado no ano curricular do Mestrado em Ciências do Desporto, na Área de Especialização em Gestão Desportiva, no módulo de Direito Desportivo, FCDEF, UP.
- Guimarães, J. Paulo (2001) – Regime Fiscal dos Clubes Desportivos com Estatuto de Utilidade Pública - Dissertação de Mestrado em Ciências do Desporto, na Área de Especialização em Gestão Desportiva, FCDEF, UP.
- Guimarães, J. Paulo (2007), Regime Fiscal dos Clubes Desportivos com Estatuto de Utilidade Pública in Direito e Desporto, Estudos Fiscais e de Gestão, Almedina.
- Guimarães, Joaquim F. (Novembro, 2005), O “Património (Fundo) Associativo” – Uma Análise Crítica.
- Hamson, C. J. (1954), *Executive Discretion and Judicial Control*, Stevens & Sons, London.
- Hamson, C. J. e Plucknett, T. F. (1952), *The English trial and comparative law*, W. Heifer & Sons, Ltd., Cambridge.
- Heyde, W. (1966), *Das Minderheitsvotum des uberstimmten Richters*, V. Ernst und W. Giesecking, Bielefeld, e discussões do 47º Juristentag (Nürnberg, 1968).
- Holland, H. A. (1948), "Jeremy Bentham", in *10 Cambridge Law Journal*, Cambridge.
- Holmes Jr., Oliver Wendell (1991), *The Common Law*, Dover, New York.
- Homem, F. Teixeira (2006), Tempo Livre, Lazer e Desporto dos Jovens em Idade Escolar – Análise da Responsabilidade e do Quadro de Interacção da Escola, da Autarquia e do Clube, Dissertação de Doutoramento em Ciências do Desporto, FADE, UP.
- International Tax Issues in Cyberspace, Special Issue, Volume 25, April 1997, Intertax.
- IRS, IRC, C.A. (1999) – Rei dos Livros, Lisboa.
- Jouon des Longrais, F. (1958), *L'Est et l'Ouest, Institutions du Japon et de l'Occident comparées*, ed. Maison.
- Kelly, Jim (1994), Companies to test electronic filing of tax returns, FT (November).
- Krever, Richard, (2005), Court Decision Reflects Australia's Peculiar Notion of “Income”, News, Australia, Tax Notes International.
- La reforme des études de droit. Le droit naturel" (1961), in *Archives de philosophie du droit*, n° 6, Dalloz, Paris.
- Lambert, J. (1928), *Les Year Books de langue française*, Recueil Sirey, Paris.
- Le Brás, G. (1959), "Naissance et croissance du droit privé de l'Église", in *Mélanges Petot*, Paris.
- Lima, E. Vidal (2003), *Imposto sobre o Valor Acrescentado*, 9ª ed., Porto Editora.
- Lopes, J.J. Almeida (2005), *Constituição da Republica Portuguesa*, 6ª Revisão Anotada, Almedina.
- Lord Scarman (1974), *English Law, The new dimension*, Stevens & Sons, London.

- Maitland, F. W., Chaytor, A. H., Whittaker, W. J. (1948), *The forms of action at Common Law. a course of lectures*, 2<sup>nd</sup> ed. Cambridge UP.
- Marivoet, S. O. (1999), *As relações entre o Estado e o movimento associativo em Portugal*, Revista Horizonte.
- Martha, Rutsel Silvestre J. (1989), *The jurisdiction do tax in international law: theory and practice of legislative fiscal jurisdiction*, Kluwer International.
- Martinez, J.C. & di Malta P. (1995), *Droit fiscal européen comparé*, Coll. Droit Fondamental, PUF.
- Martinez, P. Soares (2003), *Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra.
- Martinez, P. Soares (2003), *Elementos para um Curso de Direito Fiscal e Manual de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra.
- Mayer, Otto (1886), *Theorie des Französischen Verwaltungsrechts*, Straßburg.
- Mayer, Otto (1895-1896), *Deutsches Verwaltungsrecht*, Duncker & Humblot, Berlin.
- Meirim, José M. (1994), *Desporto e Constituição*, Revista Sub Judice.
- Meirim, José M. (1995), *Clubes e Sociedades Desportivas*, Livros Horizonte.
- Meirim, José M. (1995), *Dicionário Jurídico do Desporto*, Edições Record.
- Meirim, José M. (2000), *Legislação no Desporto*, Coimbra Editora.
- Meirim, José M. (2002), *A Federação Desportiva como Sujeito Público do Direito Desportivo*, Coimbra Editora.
- Meirim, José M. (2005), *Lei de Bases do Desporto (anotada)*, Coimbra Editora.
- Meirim, José M. (2006), *Desporto a Direito*, Coimbra Editora.
- Meirim, José M. (2006), *Temas de Direito no Desporto*, Coimbra Editora.
- Menski, Werner (2000), *Comparative law in a global context: The legal systems of Asia and Africa*, Cambridge UP.
- Merryman, John Henry (1985), *The Civil Law Tradition: An Introduction to the Legal Systems of Western Europe and Latin America*, 2<sup>nd</sup> ed., Stanford, CA: Stanford University Press.
- Messere, Ken (1993), *Tax Policy in OCDE Countries, Choices & Conflicts*, IBFD.
- Milsom, S. F. C. (1981), *Historical Foundations of the Common Law*, 2<sup>nd</sup> Rev edition, Lexis Law Publishing, Oxford UP.
- Miranda, J. e Medeiros, R.(2005), *Constituição Portuguesa Anotada*, Coimbra Editora.
- Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património*, OCDE.
- Molenaar, Dick (2005), *Taxation of International Performing Artists*, Doctoral series, 10, IBFD.
- Morse, G. and Williams, D. (2000), *Davies: Principles of Tax Law* (4<sup>th</sup> ed.), Sweet & Maxwell Ltd., U.K.
- Moura, J. Pina e Fernandes, R. Sá (2000), *A Reforma Fiscal Inadiável*, Celta Editora, Oeiras.
- Musgrave, Richard A., Musgrave, Peggy B. (1989), *Public Finance in Theory and Practice*, 5<sup>th</sup> edition, McGraw-Hill Education.
- Nabais, J. Casalta (2007), *Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra.
- Nadelmann, K. (1959), "The Judicial Dissent. Publication v. Secrecy", in *American Journal of Comparative Law*, vol 8.
- Nakazato, Minoru (1993), "Internationalization" of Japan's International Tax Law, 35 *The Japanese Annual of International Law* 78.
- Neto, Abílio (2006), *Código Civil Anotado*, 15<sup>a</sup> Edição Atualizada, Ediforum.



- Newman, R. A. (1973), *Equity in the World's Legal Systems, A Comparative Study*, edited by R. Newman, Brussels.
- Novais, J. Reis (2003), *As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela Constituição*, Coimbra Editora.
- OCDE, *Factbook 2006, Economic, Environmental and Social Statistics*.
- Patton, M. (1990), *Qualitative Evaluation and Research Methods*, Newbury Park, CA, Sage.
- Pereira, M. H. Freitas (2007), *Fiscalidade*, Almedina, Coimbra.
- Pereira, R. Rodrigues (2006), *Direito Fiscal Europeu, Colectânea de Legislação, Fiscalidade Directa (tomo I) e Fiscalidade Indirecta (tomo II)*, Vida Económica.
- Pinheiro, Gabriela (1998), *A Fiscalidade Directa na União Europeia*, Universidade Católica Editora, Porto.
- Pinto, J. A. Pinheiro (2004), *Fiscalidade*, 4ª ed., Areal Editores.
- Pires de Lima e Antunes Varela (c/ colaboração de M. Henrique Mesquita) (1987), *Código Civil - Vol. I Anotado - (Arts. 1º a 761º)*, 4ª edição, Coimbra Editora.
- Pires, G. (1996) - *Desporto e Política - Paradoxos e realidades* - Editorial O Desporto.
- Pires, G. (1998) - *Desporto, Tendências do Futuro - Simpósio Avaliar o Presente... Ganhar o Futuro*.
- Primarolo, Dawn (1997) *Financial Secretary to the Treasury*, HM Treasury).
- Queiró, A. Rodrigues (1976), *Lições de Direito Administrativo*, vol. I, Coimbra.
- Quivy, R. e Campenhoudt, L. (1998), *Manual de Investigação em Ciências Sociais*, Gradiva, Lisboa.
- Ramos, R. Moura (2003), *Direito Comunitário*, Coimbra Editora.
- Reavaliação dos Benefícios Fiscais (1998)* - Centro de Estudos Fiscais - DGCI Ministério das Finanças
- Reis, E. & Moreira, R. (1993), *Pesquisa de Mercados*, Edições Sílabo, Lisboa.
- Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation (Março de 1992)*, Comissão das Comunidades Europeias.
- Ribeiro, J. J. Teixeira (1989), *A Reforma Fiscal*, Coimbra Editora.
- Ribeiro, N. de Sampayo (2003), *Portugal*, IBFD,
- Richardson, H. G. (1966), *Law and Legislation from Aethelbert to Magna Carta*, Edinburgh U. Press, Edinburgh.
- Rickman, Johnathan (2004) *Tax Notes International*.
- Salamon, Lester M. and Anheier, Helmut K. (1992), *In Search of the Nonprofit Sector II: the Problem of Classification*, The Johns Hopkins Comparative non Profit Sector Project, Working Paper nº 3, Baltimore.
- Sanches, J. L. Saldanha (1998) *Manual de Direito Fiscal*, Lex, Lisboa.
- Sanches, J. L. Saldanha (2000), *Estudos de Direito Contabilístico e Fiscal*, Coimbra Editora.
- Sanches, L. J. Saldanha (2007), *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Editora.
- Sandford, C. (1995), *Tax Compliance Costs, Measurement and Policy*, Fiscal Publications, Bath.
- Sarmento, P. (1997) - *Sistema desportivo em final do século* - Revista Desporto.
- Saunders, Roy (2005), *International Remuneration Planning*, ITPA Journal, Amesterdam.
- Sauvel, T. (1955), "Histoire du jugement motive", in *Revue du Droit public et de la Science politique*, Paris.



- Schacht, J. (1966), *An Introduction to Islamic Law*, Clarendon Press, Oxford.
- Schlesinger, Rudolf e al. (1998), *Comparative Law: Text, Materials and Cases*, 6th ed., Foundation Press, New York.
- Schulz, F. (1936), *Principles of Roman Law*, The Clarendon Press, Oxford.
- Shalev, G., e Herman, S., (1975), "A Source study of Israel's Contract Codification", 35, *Louisiana L. Rev.*
- Sousa, A. José e Paixão, J. Silva (2000), *Código de Procedimento e Processo Administrativo*, Almedina, Coimbra.
- Sports Law* (2003), Cavendish Publishing Limited.
- Street, H. (1975), *Justice in the welfare state*, 2nd ed, Stevens & Sons, London.
- Susskind, R. (1996), *The Future of Law, Facing the Challenges of Information Technology*, Clarendon Press, Oxford.
- Szladits, Ch. (1974), *International Encyclopedia of Comparative Law*, vol. 2. Martinus Nijhoff Publishers.
- Tax Expenditures, Recent Experiences*, (Paris -1996), OCDE.
- Tax Policy Handbook* (1995), edited by Parthasarathi Shome, International Monetary Fund, Washington.
- Taxing Profits in a Global Economy, Domestic and International Issues*, Paris, 1991, OCDE.
- Teixeira, A. Braz (1985) – *Princípios de Direito Fiscal*, vol. 1 e 2 - Almedina, Coimbra.
- Teixeira, Glória (2001), *Jurisprudência Fiscal Anotada*, Almedina, Coimbra.
- Teixeira, Glória & Williams, David (1994), "The Portuguese tax system and double tax agreement network", *Intertax*, 4.
- Teixeira, Glória (1997), *Taxing Corporate Profits in the EU, A comparison of the Portuguese, British and Dutch systems*, Series on International Taxation, Kluwer Law International.
- Teixeira, Glória (2000), *A Tributação do Rendimento: perspectiva nacional e internacional*, Almedina, Coimbra.
- Teixeira, Glória (2001) – *Estudos em Comemoração da FDUP - Coimbra Editora*.
- Teixeira, Glória (2003), *Jurisprudência Fiscal Anotada – Diferimento da Tributação: perspectiva nacional e comparada*, Almedina, Coimbra.
- Teixeira, Glória (2007) *News Analysis: Government Revises Taxation of Sports*, *Tax Analysts*, Volume 46.
- Teixeira, Glória (coord.), *Direito e Desporto, Estudos Fiscais e de Gestão* (2007), Almedina.
- Teixeira, Glória (coord.), *Estudos de Direito Fiscal* (2006), *Teses seleccionadas do 1º Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra.
- Teixeira, Glória (coord.), Freitas Pereira, David Williams e Arthur Pleijsier (2000), *A Tributação do Trabalho Dependente, Vida Económica*.
- Teixeira, Glória e Nogueira, J. Félix (2005), *Breve anotação sobre o conceito de taxa*, separata da *Revista da Faculdade de Direito da UP*, Coimbra Editora.
- Teixeira, Glória (2002), *O Comércio Electrónico, Estudos Jurídico-Económicos*, Almedina, Coimbra.
- Terra, Ben e Wattel, Peter (2006), *European Tax Law*, Kluwer Law International.
- The Tax Treatment of Cross-Border Donations* (1999/2002), International Bureau of Fiscal Documentation.
- Thomas, J. A. C, "Roman law", in Derrett, J. D. M. (1968), *An Introduction to Legal Systems*, Sweet & Maxwell, London.

- Thuronyi, Victor (2003), *Comparative Tax Law*, Kluwer Law International.
- Tipke, K. (1999), "Sobre a Unidade da Ordem Jurídica Tributária", *Direito Tributário, Dialética*, S.Paulo.
- Tipke, Klaus (1993), *Die Steuerrechtsordnung*, (for discussion of various disciplines concerned with taxation) - 2. Aufl.( 2000), Köln.
- Treasury Department Report, *Integration of the Individual and Corporate Tax Systems, Taxing Business Income Once*, Issued Jan. 6, 1992, The Bureau of National Affairs, Washington.
- Van Raad, K. (1986) *Nondiscrimination in International Tax Law*, Kluwer Law International.
- Vanderlinden, J. (1967), *Le concept de code en Europe occidentale du XIII<sup>e</sup> au XIX<sup>e</sup> siècle - Essai de définition*, Éditions de l'Institut de Sociologie de l'Université libre de Bruxelles.
- Villey, M. (1969), *Seize essais de philosophie du droit*, Dalloz, Paris.
- Ward, David et al. (1985), *The Business Purpose Test and Abuse of Rights*, *British Tax Review* 68 n° 1, *Rules in OECD Countries to Prevent Avoidance of Corporate Income* (2001).
- Warren, Alvin, Preface, in Ault et al. (1997), 2<sup>nd</sup> ed., Kluwer Law International, 2004.
- Watson, Alan (1993), *Legal Transplants*, 2<sup>nd</sup> ed. University of Georgia Press.
- White, Bob (1997), *Instruments of intrigue*, FT (march).
- Williams, David W. (1991), *Trends in International Taxation*, IBFD, IFA.
- Winnie Jr., Ralph, (2005) *A Separate International Tax Regime for Nonresident Athletes*, *Special Reports, Tax Notes International*;
- Wortley, B. A. (1962), "Le 'trust' et ses applications modernes en droit anglais", in *Rev. int. droit comparé*.
- Xavier, Alberto (1974), *Manual do Direito Fiscal*, vol. I (reimpressão 1981), Lisboa.
- Xavier, Alberto (1993), *Direito Tributário Internacional – Tributação das Operações Internacionais*, Almedina, Coimbra.
- Xavier, Alberto (2005), *Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário*, ed. Forense, Brasil.
- Yale, D. E. C. (1965), *Lord Nottingham's Manual of Chancery Practice and Prolegomena of Chancery and Equity*, (Cambridge UP).
- Zepos, P. J. (1961), "The Historical and Comparative Back-ground of the Greek Civil Code", in *Inter-American Law Review*, vol. III.
- Zepos, P. J. (1962), "Quinze années d'application du Code civil hellénique", in *Revue internationale de droit comparé*, *Revue Persée*, Agen.
- Zweiger, K. & Kötz, H. (1998), *Introduction to Comparative Law* (translated by Tony Weir), Clarendon Pr., Oxford.

## Jurisprudência seleccionada

C-345/04, 15/02/07.

C-290/04, 03/10/06.

C-446/03, 13/12/05.

C-234/01, 12/06/03.

C-306/99, 07/01/03.

C-141/99, 14/12/00.

C-396/98, 08/06/00.

C-55/98, 28/10/99.

C-294/97, 26/10/99.

C-311/97, 29/09/99.

C-307/97, 21/09/99.

C-275/97, 14/09/99.

C-254/97, 08/07/99.

C-158/98, 29/06/99.

C-381/97, 03/12/98.

C-294/96, 16/07/98.

C-250/95, 15/05/97.

C-234/94, 09/11/96.

C-107/94, 27/06/96.

C-484/93, 14/11/95.

C-80/94, 11/08/95.

C-279/93, 14/02/95.

C-330/91, 13/07/93.

C-16/92, 21/01/93.

C-204/90, 28/01/92.

C-180/89, 26/02/91.

C-205/84, 04/12/86.

C-270/83, 28/01/86.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 3.12.97 (Recurso nº 21343).

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 24.1.96 (Recurso nº19585).

## Legislação seleccionada

Lei nº 67-A/2007, de 31 de Dezembro, (Projecto de Lei nº 656/2007, de 11 de Outubro).

Lei Orgânica nº 1/2007, de 19 de Fevereiro.

Lei Constitucional nº 1/2004, de 24 de Julho.

Lei Constitucional nº 1/97, de 20 de Setembro.

Lei nº 40/2007, de 24 de Agosto.

Lei nº 53-A/2006, de 29 de Dezembro.

Lei nº 57/2005 de 13 de Dezembro.

Lei nº 60-A/2005, de 30 de Dezembro.

Lei nº 5/2004, de 10 de Fevereiro.

Lei nº 55-B/2004, de 30 de Dezembro.

Lei nº 107-B/2003, de 31 de Dezembro.

Lei nº 32-B/2002, de 30 de Dezembro.

Lei nº 15/2001, de 5 de Junho.

Lei nº 109-B/2001, de 27 de Dezembro.

Lei nº 30-C/2000, de 29 de Dezembro.

Lei nº 30-G/2000, de 29 de Dezembro.

Lei nº 3-B/2000, de 4 de Abril.

Lei nº 176-A/99, de 30 de Dezembro.

Lei nº 160/99, de 14 de Setembro.

Lei nº 151/99, de 14 de Setembro.

Lei nº 87-B/98, de 31 de Dezembro.

Lei nº 42/98, de 6 de Agosto.

Lei nº 13/98, de 24 de Fevereiro.

Decreto-Lei nº 391/2007, de 13 de Dezembro.

Decreto-Lei nº 21/2007, de 29 de Janeiro.

Decreto-Lei nº 76-A/2006, de 29 de Março.

Decreto-Lei nº 35/2005, de 17 de Fevereiro.

Decreto-Lei nº 211/2005, de 7 de Dezembro.

Decreto-Lei nº 287/2003, de 12 de Novembro.

Decreto-Lei nº 79/2003, de 23 de Março.

Decreto-Lei nº 229/2002, de 31 de Outubro.

Decreto-Lei nº 26/2002, de 14 de Fevereiro.

Decreto-Lei nº 8-B/2002, de 15 de Janeiro.

Decreto-Lei nº 194/2002, de 25 de Setembro.

Decreto-Lei nº 134/2001, de 24 de Abril.

Decreto-Lei nº 198/2001, de 3 de Julho.

Decreto-Lei nº 74/99, de 16 de Março.

Decreto-Lei nº 555/99, de 16 de Dezembro.

Decreto-Lei nº 54-A/99, de 22 de Fevereiro.

Decreto-Lei nº 44/99, de 12 de Fevereiro.

Decreto-Lei nº 74/98, de 27 de Março.

Decreto-Lei nº 140/95, de 14 de Junho.

Decreto-Lei nº 127/95, de 1 de Junho.

Decreto-Lei nº 238/91, de 2 de Julho.

Decreto-Lei nº 20-A/90, de 15 de Janeiro.

Decreto-Lei nº 410/89, de 21 de Novembro.

Decreto-Lei nº 215/89, de 1 de Julho.

Decreto-Lei nº 262/86, de 2 de Setembro.

Decreto-Lei nº 260-D/81, de 2 de Setembro.

Decreto-Lei nº 460/77, de 7 de Novembro.

Despacho Normativo nº 118/85, de 31 de Dezembro.

Despacho Normativo nº 92/78, de 13 de Abril.

Despacho Normativo nº 51/79, de 9 de Março.

Despacho Normativo nº 147/82, de 16 de Agosto.

Portaria nº 1011/2001, de 21 de Agosto.

## Sítios Seleccionados

[www.europa.eu/pt](http://www.europa.eu/pt)

[www.sportsandtaxation.com](http://www.sportsandtaxation.com)

[www.cnc.min-financas.pt](http://www.cnc.min-financas.pt)

[www.dgaiec.min-financas.pt](http://www.dgaiec.min-financas.pt)

[www.ctoc.pt/noticias](http://www.ctoc.pt/noticias)

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

[www.inforfisco.pt/home.html](http://www.inforfisco.pt/home.html)

## Periódicos seleccionados

Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, nº 197 (2005) – Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património, Coimbra Editora.

Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, nº 198 (2005) – Reavaliação do Benefícios Fiscais, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa.

Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, nº 180 (1998) - Reavaliação dos Benefícios Fiscais, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa.

Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, nº 364 (1991) - A protecção da confidencialidade em matéria fiscal, CEF, Lisboa.

Cahiers de droit fiscal international (2003 e 2004), IFA.

CTOC - Câmara dos Técnicos Oficial de Contas (2003/2007), Sistema de Informação do Técnico Oficial de Contas.

Desporto & Direito nº 3 nº 7, Coimbra Editora.

Elo Associativo, nº 9 (1999), Nº 17, 18, 19 (2001) - Revista da Federação Portuguesa das Colectividades de Cultura e Recreio.

O Informador Fiscal (2003, 2007), Porto.

Revenue Statistics (1965-2004-2005, Edition), OCDE, Paris.

Revue de Droit international et de Droit comparé nº79 (2002), Book Review.

Revista Fiscal nº 10 (2006), Vida Económica.

## Anexos





# DOUTORAMENTO EM CIÊNCIAS DO DESPORTO

GESTÃO DESPORTIVA

## REGIME FISCAL DOS CLUBES DESPORTIVOS COM ESTATUTO DE UTILIDADE PÚBLICA DA CIDADE DO PORTO (SEM COMPETIÇÃO PROFISSIONAL)

### CARACTERIZAÇÃO DA AMOSTRA

O clube participa em competições profissionais?  Sim  Não

O clube possui Estatuto de Utilidade Pública?  Sim  Não

Data em que foi publicado em D.R. o Estatuto de Utilidade Pública \_\_\_\_\_

Ano da fundação do clube desportivo \_\_\_\_\_

Nº de sócios

Total

2001 \_\_\_\_\_ 2002 \_\_\_\_\_ 2003 \_\_\_\_\_ 2004 \_\_\_\_\_

Cotização actualizada

2001 \_\_\_\_\_ 2002 \_\_\_\_\_ 2003 \_\_\_\_\_ 2004 \_\_\_\_\_

Nº de modalidades

com competição regular

2001 \_\_\_\_\_ 2002 \_\_\_\_\_ 2003 \_\_\_\_\_ 2004 \_\_\_\_\_

com competição ocasional ou sem competição

2001 \_\_\_\_\_ 2002 \_\_\_\_\_ 2003 \_\_\_\_\_ 2004 \_\_\_\_\_

Nº total de praticantes

com competição regular

2001 \_\_\_\_\_ 2002 \_\_\_\_\_ 2003 \_\_\_\_\_ 2004 \_\_\_\_\_

com competição ocasional ou sem competição

2001 \_\_\_\_\_ 2002 \_\_\_\_\_ 2003 \_\_\_\_\_ 2004 \_\_\_\_\_

# DOUTORAMENTO EM CIÊNCIAS DO DESPORTO

GESTÃO DESPORTIVA

## REGIME FISCAL DOS CLUBES DESPORTIVOS COM ESTATUTO DE UTILIDADE PÚBLICA COM SEDE EFECTIVA NA CIDADE DO PORTO (SEM COMPETIÇÃO PROFISSIONAL)

### INQUÉRITO

*Os dados deverão ser referidos em função do Relatório e Contas (apresentado em Assembleia Geral). Caso não possua dados, deverá assinalar S/I (sem informação). Poderá assinalar N/A (não abrangido) ou N/S (não solicitado) conforme os casos. Quando os valores forem zero deverá assinalar 0.*

1. Em que ano começou a organizar a contabilidade, de acordo com o CIRC? Ano – \_\_\_\_\_

1.1. Sistema (escrituração) utilizado:

2001 \_\_\_\_\_

2002 \_\_\_\_\_

2003 \_\_\_\_\_

2004 \_\_\_\_\_

2. O clube foi sujeito a uma auditoria de contas por parte da IGF/DGCI?

Sim

Não

Em caso afirmativo, em que ano? \_\_\_\_\_

2.1. Quais as infracções detectadas? \_\_\_\_\_

3. Os terrenos onde se encontram as instalações do clube são:

próprios

arrendados

cedidos gratuitamente

4. Utilizam outras instalações que não sejam pertença do clube?  Sim  Não

4.1. Em caso afirmativo essas instalações são:  arrendadas  cedidas gratuitamente

4.1.1. Caso sejam arrendadas é exigida liquidação de IVA?  Sim  Não

4.1.2. Em caso afirmativo, houve retenção na fonte?  Sim  Não

5. Contribuição Autárquica/IMI  Sujeito  Sujeito/Isento  Não sujeito

5.1. Se sujeito, qual o valor/ano? \_\_\_\_\_

6. Imposto Municipal de SISA/IMT

- 2001                       Isento                       Sem aquisições  
 Não isento Valor \_\_\_\_\_  
 2002                       Isento                       Sem aquisições  
 Não isento Valor \_\_\_\_\_  
 2003                       Isento                       Sem aquisições  
 Não isento Valor \_\_\_\_\_  
 2004                       Isento                       Sem aquisições  
 Não isento Valor \_\_\_\_\_

7. Imposto Municipal sobre Sucessões e Doações/Imposto de Selo

- 2001                       Isento                       Sem aquisições  
 Não isento Valor \_\_\_\_\_  
 2002                       Isento                       Sem aquisições  
 Não isento Valor \_\_\_\_\_  
 2003                       Isento                       Sem aquisições  
 Não isento Valor \_\_\_\_\_  
 2004                       Isento                       Sem aquisições  
 Não isento Valor \_\_\_\_\_

8. O clube envia anualmente os respectivos RELATÓRIOS E CONTAS para a Presidência do Conselho de Ministros?

- Não  
 Sim     2001     2002     2003     2004

8.1. Caso não tenha enviado em algum ano (ou em todos) os referidos RELATÓRIO E CONTAS, foi-lhe retirado o ESTATUTO DE UTILIDADE PÚBLICA?

- Não  
 Sim    Ano - \_\_\_\_\_

8.2. Caso lhe tenha sido retirado o ESTATUTO DE UTILIDADE PÚBLICA, quando é que lhe foi novamente conferido?

Ano - \_\_\_\_\_

8.2.1. Razões que apresentaram para verem satisfeitas as vossas pretensões \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

9. Valor anual de receitas conforme relatório de contas

2001 \_\_\_\_\_ 2002 \_\_\_\_\_  
2003 \_\_\_\_\_ 2004 \_\_\_\_\_

9.1. Valor anual de receitas de quotizações

2001 \_\_\_\_\_ 2002 \_\_\_\_\_  
2003 \_\_\_\_\_ 2004 \_\_\_\_\_

9.2. Valor anual de receitas de prestações de serviços (aulas, cursos, etc.)

2001 \_\_\_\_\_ 2002 \_\_\_\_\_  
2003 \_\_\_\_\_ 2004 \_\_\_\_\_

9.3. Valor anual de subsídios ou contratos/programa (Estado, autarquia, IND, IDP, outros)

2001 \_\_\_\_\_ 2002 \_\_\_\_\_  
2003 \_\_\_\_\_ 2004 \_\_\_\_\_

9.4. Valor anual de donativos (empresas, pessoas singulares, outros) conforme relatório de contas

2001 \_\_\_\_\_ 2002 \_\_\_\_\_  
2003 \_\_\_\_\_ 2004 \_\_\_\_\_

9.5. Valor anual de publicidade, patrocínios, bar, rendas, outros (consideradas como actividade comercial acessória para efeitos de IRC, independentemente de estarem sujeitas ou não a IVA)

2001 \_\_\_\_\_ 2002 \_\_\_\_\_  
2003 \_\_\_\_\_ 2004 \_\_\_\_\_

9.6. Outras receitas

2001 \_\_\_\_\_ 2002 \_\_\_\_\_  
2003 \_\_\_\_\_ 2004 \_\_\_\_\_

9.6.1. Quais as origens dos proveitos referidos em "outras receitas"?

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

9.7. Dos valores totais indicados em 9.5 qual foi a importância que, ao abrigo do artigo 9º, nº 22 do CIVA e despacho normativo nº 118/85, foi isenta de IVA?

2001 \_\_\_\_\_ 2002 \_\_\_\_\_  
2003 \_\_\_\_\_ 2004 \_\_\_\_\_

9.8. Usufruiu do benefício fiscal previsto no nº 1 do artigo 52º do ESTATUTO DE BENEFÍCIOS FISCAIS?

2001 \_\_\_\_\_ 2002 \_\_\_\_\_

2003 \_\_\_\_\_ 2004 \_\_\_\_\_

9.9. Importância investida pelo clube em novas infra-estruturas ou dispendidas em actividades desportivas (utilizando verbas provenientes de actividade comercial acessória) de acordo com o previsto no nº 2 do artigo 52º dos ESTATUTOS DE BENEFÍCIOS FISCAIS

2001 \_\_\_\_\_ 2002 \_\_\_\_\_

2003 \_\_\_\_\_ 2004 \_\_\_\_\_

9.10. Valor de custos comuns de acordo com o artigo 49º do CIRC

2001 \_\_\_\_\_ 2002 \_\_\_\_\_

2003 \_\_\_\_\_ 2004 \_\_\_\_\_

9.11. Valor de custos específicos da actividade comercial acessória (artigo 49º do CIRC)

2001 \_\_\_\_\_ 2002 \_\_\_\_\_

2003 \_\_\_\_\_ 2004 \_\_\_\_\_

9.12. Valor da retenção na fonte de IRC efectuada por terceiros (art. 88º do CIRC)

2001 \_\_\_\_\_ 2002 \_\_\_\_\_

2003 \_\_\_\_\_ 2004 \_\_\_\_\_

9.13. Valor da retenção na fonte de IRC efectuada a terceiros (art. 88º do CIRC)

2001 \_\_\_\_\_ 2002 \_\_\_\_\_

2003 \_\_\_\_\_ 2004 \_\_\_\_\_

9.14. Valor de pagamento de IRC

2001 \_\_\_\_\_ 2002 \_\_\_\_\_

2003 \_\_\_\_\_ 2004 \_\_\_\_\_

9.15. Valor de reembolso/recuperação de IRC

2001 \_\_\_\_\_ 2002 \_\_\_\_\_

2003 \_\_\_\_\_ 2004 \_\_\_\_\_

10. O clube fez retenção na fonte de IRS:

10.1. Categoria A (*empregados*) de acordo com os art. 98º e 99º do CIRS?

Não       Sim

2001 \_\_\_\_\_ 2002 \_\_\_\_\_  
2003 \_\_\_\_\_ 2004 \_\_\_\_\_

10.2. Outras categorias (*atletas, médicos, técnicos ...*) de acordo com o art. 101º do CIRS?

Não       Sim

2001 \_\_\_\_\_ 2002 \_\_\_\_\_  
2003 \_\_\_\_\_ 2004 \_\_\_\_\_

10.3. Valor anual de IRS entregue (pago) pelo clube:

2001 \_\_\_\_\_ 2002 \_\_\_\_\_  
2003 \_\_\_\_\_ 2004 \_\_\_\_\_

11. Valor anual de "retenção na fonte" das cotizações dos empregados para a Segurança Social

2001 \_\_\_\_\_ 2002 \_\_\_\_\_  
2003 \_\_\_\_\_ 2004 \_\_\_\_\_

11.1. Valor anual entregue à Seg. Social das cotizações dos empregados e contribuições do clube

2001 \_\_\_\_\_ 2002 \_\_\_\_\_  
2003 \_\_\_\_\_ 2004 \_\_\_\_\_

12. Valor anual de despesas conforme relatório de contas

2001 \_\_\_\_\_ 2002 \_\_\_\_\_  
2003 \_\_\_\_\_ 2004 \_\_\_\_\_

13. O clube esteve isento de IVA ao abrigo do artigo 53º do CIVA?

2001 \_\_\_\_\_ 2002 \_\_\_\_\_  
2003 \_\_\_\_\_ 2004 \_\_\_\_\_

14. Valor de IVA liquidado pelo clube em:

2001 \_\_\_\_\_ 2002 \_\_\_\_\_  
2003 \_\_\_\_\_ 2004 \_\_\_\_\_

15. Valor de IVA suportado pelo clube em:

2001 \_\_\_\_\_ 2002 \_\_\_\_\_  
2003 \_\_\_\_\_ 2004 \_\_\_\_\_

15.1. Há valor de IVA suportado (sem direito a dedução) não discriminado para efeitos contabilísticos?

Sim  Não

15.2. Valor de IVA com direito a dedução em:

2001 \_\_\_\_\_ 2002 \_\_\_\_\_  
2003 \_\_\_\_\_ 2004 \_\_\_\_\_

15.3. Valor de IVA sem direito a dedução em:

2001 \_\_\_\_\_ 2002 \_\_\_\_\_  
2003 \_\_\_\_\_ 2004 \_\_\_\_\_

16. Valor de IVA a pagar (entregue) pelo clube em:

2001 \_\_\_\_\_ 2002 \_\_\_\_\_  
2003 \_\_\_\_\_ 2004 \_\_\_\_\_

17. Valor de IVA a recuperar pelo clube em:

2001 \_\_\_\_\_ 2002 \_\_\_\_\_  
2003 \_\_\_\_\_ 2004 \_\_\_\_\_

17.1. Do valor de IVA a recuperar, solicitou o seu reembolso ou reportou-o para o período seguinte?

2001 \_\_\_\_\_ 2002 \_\_\_\_\_  
2003 \_\_\_\_\_ 2004 \_\_\_\_\_

18. Caso desenvolva actividade comercial acessória e de acordo com o artigo 23º do CIVA, qual o sistema utilizado - *pro rata* ou *afecção real*?

2001 \_\_\_\_\_ 2002 \_\_\_\_\_  
2003 \_\_\_\_\_ 2004 \_\_\_\_\_

19. O clube requereu enquadramento no Estatuto do Mecenato?

Requereu	<input type="checkbox"/> 2001	<input type="checkbox"/> 2002	<input type="checkbox"/> 2003	<input type="checkbox"/> 2004
Concedido(Tutela)	<input type="checkbox"/> 2001	<input type="checkbox"/> 2002	<input type="checkbox"/> 2003	<input type="checkbox"/> 2004
Concedido(Tut/Finanças)	<input type="checkbox"/> 2001	<input type="checkbox"/> 2002	<input type="checkbox"/> 2003	<input type="checkbox"/> 2004
Não requereu	<input type="checkbox"/> 2001	<input type="checkbox"/> 2002	<input type="checkbox"/> 2003	<input type="checkbox"/> 2004

20. Publicidade estática (painéis)

<input type="checkbox"/> 2001	<input type="checkbox"/> Interior	<input type="checkbox"/> exterior
Licença municipal	<input type="checkbox"/> Sim	<input type="checkbox"/> Não
<input type="checkbox"/> Isenção de taxa		
<input type="checkbox"/> Redução de taxa	Valor _____	
<input type="checkbox"/> Taxa normal	Valor _____	

<input type="checkbox"/> 2002	<input type="checkbox"/> Interior	<input type="checkbox"/> exterior
Licença municipal	<input type="checkbox"/> Sim	<input type="checkbox"/> Não
<input type="checkbox"/> Isenção de taxa		
<input type="checkbox"/> Redução de taxa	Valor _____	
<input type="checkbox"/> Taxa normal	Valor _____	

<input type="checkbox"/> 2003	<input type="checkbox"/> Interior	<input type="checkbox"/> exterior
Licença municipal	<input type="checkbox"/> Sim	<input type="checkbox"/> Não
<input type="checkbox"/> Isenção de taxa		
<input type="checkbox"/> Redução de taxa	Valor _____	
<input type="checkbox"/> Taxa normal	Valor _____	

<input type="checkbox"/> 2004	<input type="checkbox"/> Interior	<input type="checkbox"/> Exterior
Licença municipal	<input type="checkbox"/> Sim	<input type="checkbox"/> Não
<input type="checkbox"/> Isenção de taxa		
<input type="checkbox"/> Redução de taxa	Valor _____	
<input type="checkbox"/> Taxa normal	Valor _____	

21. O Clube Desportivo possui contabilista oficial?  Sim  Não

22. Considera a existência de um Plano Oficial de Contabilidade específico para Clubes Desportivos com Estatuto de Utilidade Pública

Muito importante       Importante       Pouco importante

22.1. Que "tipo" de Plano de Contabilidade foi utilizado pelo Clube?

2001 - \_\_\_\_\_  
2002 - \_\_\_\_\_  
2003 - \_\_\_\_\_  
2004 - \_\_\_\_\_



23. Acções de formação sobre Regime Fiscal/Legislação, obrigações (cumprimento legal) e direitos (isenções, benefícios, etc)

Necessárias  Não necessárias

23.1. Se necessárias, classifique-as indicando a sua relevância e a quem dirigi-las

Muito importantes  Importantes  Pouco importantes

Dirigentes  Serviços administrativos  Contabilidade

23.2. Aquelas acções deverão ser diferenciadas em função do público/alvo?

Sim  Não

24. O possui Bar/Restaurante  Sim  Não

24.1. Em caso afirmativo  Exploração directa

Exploração concessionada

Arrendamento de espaço nu (sem equipamento)

Arrendamento de espaço com equipamento

Com IVA

Sem IVA

24.2. O Clube Desportivo possui licença camarária (alvará sanitário)  Sim  Não

## VIII. Atletas

Remunerados (contrato de trabalho desportivo ou trabalhadores independentes)

Sim  Não

2001 \_\_\_\_\_ 2002 \_\_\_\_\_ 2003 \_\_\_\_\_ 2004 \_\_\_\_\_

Subsidiados (ajudas de custo, incentivos, etc.)  Sim  Não

2001 \_\_\_\_\_ 2002 \_\_\_\_\_ 2003 \_\_\_\_\_ 2004 \_\_\_\_\_

Não subsidiados  Sim  Não

2001 \_\_\_\_\_ 2002 \_\_\_\_\_ 2003 \_\_\_\_\_ 2004 \_\_\_\_\_

IX. Funcionários

Número			
2001 _____	2002 _____	2003 _____	2004 _____
Remuneração			
Categoria A			
2001 _____	2002 _____	2003 _____	2004 _____
Categoria B			
2001 _____	2002 _____	2003 _____	2004 _____
Subsídio (ajudas de custo)			
2001 _____	2002 _____	2003 _____	2004 _____
Outros...			
2001 _____	2002 _____	2003 _____	2004 _____

X. Técnicos, médicos, outros

Número			
2001 _____	2002 _____	2003 _____	2004 _____
Remuneração			
Categoria A			
2001 _____	2002 _____	2003 _____	2004 _____
Categoria B			
2001 _____	2002 _____	2003 _____	2004 _____
Subsídio (ajudas de custo)			
2001 _____	2002 _____	2003 _____	2004 _____
Sem remuneração (gratuito)			
2001 _____	2002 _____	2003 _____	2004 _____

Observações:

---

---

---

---

---

---

---

---

*A preencher pela Direcção de Clube Desportivo*

1. Indique cinco benefícios (isenções, reduções ou outros) que considere importantes serem usufruídos pelos clubes desportivos:

- \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_
- \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_
- \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_
- \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_
- \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

2. Refira, no máximo, cinco razões que justifiquem os "benefícios" atrás indicados:

- \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_
- \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_
- \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_
- \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

*Obrigado pela sua colaboração*



Identificação e Caracterização da Amostra																					
CLUBE	Sede	Ano de Fundação	EUP	Publicação do EUP em DR	Competição Profissional	Total de Sócios				Quotização actualizada				Nº total de modalidades				Nº total de praticantes			
						2001	2002	2003	2004	2001	2002	2003	2004	2001	2002	2003	2004	2001	2002	2003	2004
K1	Porto	1911	Sim	1982	Não	si	783	si	700	10	10	12	12	si	603						
K2	Porto	1974	Sim	1984	Não	15	15	15	15	1	1	1	1	8	8	10	10				
K3	Porto	1925	Sim	1980	Não	800	750	700	650	3	3	4	4	120	125	145	155				
K4	Porto	1876	Sim	1931	Não	4250	3990	3680	3500	11	10	10	10	2123	2333	2220	1708				
K5	Porto	1936	Sim	1988	Não	523	498	553	574	2	2	2	2	124	128	130	134				
K6	Porto	1959	Sim	1990	Não	125	130	135	145	3	3	3	3	120	125	130	135				
K7	Porto	1915	Sim	1982	Não	1600	1500	1400	1300	7	6	6	6	240	170	200	220				
K8	Porto	1968	Sim	1980	Não	526	541	559	529	2	2	2	2	512	560	637	649				
K9	Porto	1920	Sim	1978	Não	307	301	258	404	1	1	1	1	115	103	106	106				
K10	Porto	1924	Sim	1984	Não	1970	2012	2370	2612	8	8	8	9	724	549	532	550				
K11	Porto	1934	Sim	1944	Não	400	445	490	470	2	2	3	3	105	115	121	140				
K12	Porto	1924	Sim	1995	Não	298	320	335	342	2	2	2	2	29	35	34	31				
K13	Porto	1975	Sim	1990	Não	336	345	340	348	2	2	2	2	59	57	24	21				
K14	Porto	1926	Sim	1979	Não	350	300	275	250	4	4	4	4	170	170	170	170				
K15	Porto	1922	Sim	1982	Não	350	340	320	310	3	3	3	3	120	120	120	100				
K16	Porto	1919	Sim	1986	Não	270	285	302	325	2	2	2	2	68	75	75	89				
K17	Porto	1904	Sim	1926	Não	3600	3500	3000	2500	12	12	12	12	1090	1020	980	880				
K18	Porto	1908	Sim	1977	Não	2400	2150	2356	2636	4	2	2	2	275	280	204	204				
K19	Porto	1962	Sim	1981	Não	350	350	350	350	1	1	1	1	30	30	30	30				
K20	Porto	1963	Sim	2001	Não	90	120	130	140	7	7	7	4	795	471	210	190				

**% do Total de Receitas (proveitos)**

ANO CLUBE	Quotizações				Prestação de Serviços				Subsídios ou Contratos/Programa				Donativos				Publicidade, patrocínios, bar, etc (act. CA)				Outras Receitas			
	2001	2002	2003	2004	2001	2002	2003	2004	2001	2002	2003	2004	2001	2002	2003	2004	2001	2002	2003	2004	2001	2002	2003	2004
A	41,0%	42,4%	41,3%	46,8%	28,7%	28,2%	30,8%	36,6%	0,0%	11,8%	13,7%	0,0%	11,0%	0,0%	0,1%	0,0%	11,3%	15,0%	13,5%	16,4%	8,1%	2,7%	0,5%	0,2%
B	1,6%	2,1%	1,5%	2,7%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	13,4%	2,6%	0,3%	0,0%	4,3%	0,0%	5,6%	8,4%	80,7%	86,2%	92,5%	88,9%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
C	5,6%	4,6%	2,6%	3,7%	52,4%	71,8%	30,5%	39,4%	-	10,8%	7,0%	4,4%	-	0,0%	5,0%	14,9%	-	7,3%	54,8%	37,6%	42,0%	5,5%	0,0%	0,0%
D	47,1%	58,7%	55,4%	58,8%	9,8%	9,1%	12,4%	12,9%	32,4%	10,7%	8,8%	7,4%	0,4%	1,2%	1,9%	2,8%	4,6%	4,7%	6,1%	8,5%	5,7%	15,5%	15,4%	9,6%
E	5,9%	2,2%	5,1%	14,5%	-	-	65,7%	73,0%	-	-	2,5%	2,8%	-	-	0,4%	0,2%	-	22,0%	26,4%	9,5%	94,1%	75,8%	0,0%	0,0%
F	-	16,9%	8,5%	11,5%	-	27,6%	27,8%	42,6%	-	40,9%	8,3%	10,5%	-	8,4%	19,0%	9,6%	-	-	23,6%	15,3%	-	6,2%	12,1%	10,5%
G	2,4%	1,5%	2,1%	1,1%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	7,8%	33,9%	2,8%	0,8%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	57,4%	34,4%	60,6%	24,7%	32,5%	30,2%	34,5%	73,3%
H	6,7%	5,1%	9,6%	16,3%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	52,0%	2,7%	12,7%	7,4%	34,3%	71,5%	17,4%	25,4%	3,1%	10,2%	33,8%	19,9%	3,8%	10,7%	26,9%	31,4%
I	-	-	2,2%	3,0%	-	-	0,0%	0,0%	-	-	62,6%	17,0%	-	-	-	37,8%	-	-	35,2%	47,2%	-	-	0,0%	0,0%
J	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	41,7%	39,5%	35,7%	31,3%	58,3%	60,5%	64,3%	68,8%	-	-	-	-	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
L	27,1%	36,3%	46,8%	51,2%	-	-	-	-	52,5%	53,9%	23,8%	24,6%	1,3%	2,7%	16,5%	7,4%	19,1%	7,2%	11,6%	13,4%	0,0%	0,0%	1,1%	3,3%
M	-	-	5,5%	7,4%	-	-	0,0%	0,0%	-	-	1,8%	12,0%	-	-	0,0%	0,0%	-	-	7,3%	67,6%	-	-	21,3%	13,1%
N	3,9%	5,6%	3,0%	8,7%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	39,1%	28,3%	10,2%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	49,8%	50,6%	65,7%	78,3%	7,1%	15,4%	21,1%	13,0%
O	7,3%	9,0%	10,0%	11,1%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	39,9%	40,2%	20,4%	34,9%	2,1%	0,0%	0,0%	0,0%	12,5%	16,1%	18,3%	19,6%	38,2%	34,8%	51,3%	34,5%
P	7,1%	16,3%	8,4%	5,6%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	63,7%	20,9%	20,9%	21,3%	6,7%	26,1%	18,6%	21,3%	20,7%	28,8%	39,1%	19,3%	1,8%	7,9%	13,0%	32,5%
Q	7,1%	2,1%	3,3%	3,9%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	12,5%	11,2%	7,4%	2,7%	0,4%	0,6%	0,0%	1,1%	53,6%	48,0%	49,1%	64,0%	26,4%	38,1%	40,2%	28,4%
S	7,7%	92,2%	92,7%	92,9%	-	-	-	-	14,2%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	3,5%	6,4%	-	-	-	-	14,2%	7,8%	3,8%	0,7%
T	7,4%	7,9%	5,0%	7,3%	69,9%	78,4%	66,9%	75,7%	12,2%	9,2%	2,1%	0,3%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	10,5%	4,5%	26,0%	16,7%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
U	4,8%	8,2%	16,7%	14,4%	12,0%	13,2%	22,7%	4,5%	16,0%	7,4%	2,4%	1,5%	13,2%	1,1%	1,9%	3,8%	42,0%	57,0%	36,9%	70,7%	12,0%	13,2%	19,4%	5,1%
V	3,0%	0,7%	5,4%	5,9%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	7,8%	0,7%	4,3%	0,0%	3,5%	53,4%	28,1%	68,3%	42,5%	38,9%	53,6%	16,7%	11,3%	5,3%	8,5%	9,0%

