

O carácter lúdico, e quase sempre não empresarial, das actividades desportivas em geral, e do futebol em particular não são pressupostos suficientes, ou sequer necessários, para a sua exclusão

Estamos convictos de que tais obrigações não são necessariamente um encargo. Podem antes encarar-se como uma oportunidade de credibilizar e trazer uma transparência acrescida a esta já nobre actividade.

IRC: implicações na actividade desportiva - o caso particular do futebol(*)

O tratamento tributário diferenciado dos “clubes-empresa” e dos “clubes-colectividade” justifica-se pelo objecto social principal de cada uma dessas entidades. A actividade empresarial pode ser exercida nos dois casos, mas os “clubes-colectividade” fazem-na sempre de forma acessória.

Por Sérgio Pontes



Sérgio Pontes

- Revisor Oficial de Contas
- Mestrado em Contabilidade
- Pós-graduado em Fiscalidade

do complexo de obrigações inerente à figura de sujeito passivo da relação tributária.

Num mundo incerto, as obrigações fiscais são para todos uma certeza.

Os resultados, independentemente da sua designação – lucro ou rendimento líquido – são objecto de tributação, salvo algumas excepções, fundamentadas sobretudo no carácter de um certo bem comum para a comunidade – a promoção da actividade desportiva, a qual está isenta ou excluída de tributação.

É relevante a destriça entre entidades que exercem a actividade desportiva como uma actividade empresarial, onde se enquadram as sociedades anónimas desportivas, das entidades que a exercem fora desse contexto empresarial – as colectividades desportivas. Às primeiras, aplicam-se as regras relativas aos residentes que exercem a título principal actividade comercial – portanto, a propósito destas, por se enquadrarem no regime das demais sociedades, apenas nos referiremos aos aspectos específicos da sua tributação.

Às segundas, aplicam-se regras distintas das anteriores que serão objecto de oportuna referência.

Incidência

O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (doravante apenas IRC) incide sobre todos os rendimentos (incidência objectiva) obtidos pelos respectivos sujeitos passivos, independentemente do carácter empresarial da actividade desenvolvida. O IRC incide igualmente (incidência subjectiva) sobre todas as entidades colectivas que possuam sede ou direcção efectiva em território português, ou nele obtenham rendimentos não sujeitos a Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (adiante somente IRS), quer sejam sociedades ou demais pessoas colectivas de direito público ou privado, quer possuam personalidade jurídica, quer se encontrem desprovidas dela.

As sociedades anónimas desportivas (chamemos-lhes “clubes-empresa”), são sujeitos passivos de IRC⁽¹⁾, porquanto se enquadram no conceito de sociedade comercial⁽²⁾. Por motivos diferentes – são demais pessoas colectivas de direito privado – as colectividades cujo objecto social seja a promoção da actividade desportiva (chamemos-lhes “clubes-colectividade”, por oposição a “clubes-empresa”), independentemente da sua qua-

* Texto apresentado nas I Jornadas de Contabilidade e Fiscalidade no Futebol, promovidas pela Federação Portuguesa de Futebol

bilidade de utilidade pública⁽³⁾, são igualmente sujeitos passivos do referido imposto. Apesar das divergentes características – fins, dimensão, recursos disponíveis, entre outras – entre os dois tipos de instituições, ambas estão sujeitas ao complexo de obrigações que decorre da sua condição de sujeito passivo do imposto. Não obstante, como veremos adiante, verificar-se uma discriminação positiva em função da dimensão⁽⁴⁾.

O legislador, apesar de igual modo as sujeitar ao imposto soube, contudo, proceder à distinção do objecto sujeito a tributação. O critério de distinção é o exercício – ou a sua ausência – a título principal, de uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola⁽⁵⁾. O desenvolvimento de uma destas actividades (chamemos-lhes “empresariais”, por mera facilidade de linguagem), determina a sujeição do lucro à tributação em sede do imposto ora em análise, a sua ausência, determina que é o rendimento global o objecto da incidência objectiva.

Isenções

Isenção objectiva - Apesar de sujeitas, algumas pessoas colectivas estão isentas de imposto – isenção subjectiva. Outras, estando sujeitas e não isentas, vêem os rendimentos, ou pelos menos alguns, isentos do imposto – isenção objectiva.

Os rendimentos obtidos por associações (no sentido civilístico⁽⁶⁾ do termo) e que necessariamente abarca os “clubes-colectividade”, desde que, satisfeitas as demais condições, resultem directamente do exercício da actividade desportiva estão isentos de imposto. As referidas entidades, desde que legalmente constituídas para o exercício da actividade desportiva, beneficiam desta isenção caso os seus associados não auferam dos resultados da mesma – não pode verificar-se distribuição dos resultados – e os seus órgãos sociais não tenham interesse directo ou indirecto nos resultados de exploração da actividade⁽⁷⁾.

As referidas entidades deverão igualmente possuir contabilidade organizada (ou escrituração), para demonstrar o anterior pressuposto de isenção perante as autoridades fiscais.

Este pressuposto parece inconsistente com o que se refere a propósito das obrigações acessórias dos sujeitos passivos, dado que apenas as entidades que exercem a título principal uma actividade “empresarial” são obrigadas a dispor de contabilidade organizada nos termos da lei comercial e fiscal, e de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para permitir o controlo do lucro tributável⁽⁸⁾.

Parece inconsistente, mas de facto não o é, pois o pressuposto para a isenção é a existência de contabilidade ou escrituração, sendo que pelo menos esta última sempre será obrigatória.

E o que se entenderá por escrituração? Eventualmente um conjunto de registos, sem a coerência dos princípios e regras da contabilidade conforme definidos na normalização contabilística⁽⁹⁾. É o que parece resultar da própria legislação quando refere que as entidades que não exercem a título principal uma actividade empresarial devem manter registo dos rendimentos e encargos (por categoria), bem como o registo do inventário dos bens susceptíveis de gerarem ganhos tributáveis⁽¹⁰⁾.

A este propósito é de referência obrigatória o Decreto-Lei 413/87, de 31 de Dezembro, não revogado por qualquer outro diploma, que exige às entidades regularmente constituídas que se dediquem à prática do desporto federado a manutenção de contabilidade regularmente organizada, desde que a receita líquida do exercício anterior seja igual ou superior a 124 699 euros⁽¹¹⁾. Admitindo a vigência do diploma, como conciliar a exigência aí constante com o preceito do Código do IRC que para os “clubes-colectividade” apenas exige escrituração?

Verificados os condicionalismos supra, são rendimentos sujeitos mas isentos os directamente derivados do exercício de actividades desportivas, não tipificando em concreto que rendimentos são esses⁽¹²⁾. Parecem incluir-se aqui, por exemplo, os bilhetes para os espectáculos desportivos. E que outros rendimentos estarão aqui incluídos?

Isenção e tipificação dos rendimentos

Para além dos rendimentos sujeitos mas isentos, os “clubes-colectividade” são sus-



ceptíveis de gerar rendimentos sujeitos e não isentos, sendo estes os derivados da actividade “empresarial”⁽¹³⁾ que, apesar de forma não exaustiva, são tipificados na lei, incluindo-se nesta sede os provenientes de publicidade, direitos respeitantes a qualquer forma de transmissão, bens imóveis, aplicações financeiras e jogo do bingo⁽¹⁴⁾.

Estes são objecto de isenção em função da sua materialidade financeira. Conforme referência anterior, o legislador atendeu à dimensão das entidades, com o fito de isentar os rendimentos das financeiramente mais reduzidas. Ficam pois isentos de IRC os rendimentos das colectividades desportivas – “clubes-colectividade” – desde que a totalidade, bruta, dos mesmos, sujeitos a tributação e não isentos, não exceda o montante de 7 482 euros. Para além dos anteriores, tipificam-se ainda os rendimentos não sujeitos, designadamente, as quotas pagas pelos associados em conformidade com os estatutos, bem como os subsídios e os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito⁽¹⁵⁾, uns e outros destinados à directa e imediata realização dos seus fins estatutários⁽¹⁶⁾. Uma vez mais se verifica uma divergência de tratamento, favorável aos “clu-

bes-colectividade”, já que para os restantes sujeitos passivos esses valores são sempre incluídos no lucro tributável.

Para os “clubes-colectividade”, os subsídios e incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito acrescem ao rendimento global, exceptuando-se os que se destinarem ao financiamento directo e imediato da realização dos fins estatutários⁽¹⁷⁾.

Vinca-se a essencialidade de estabelecimento de uma relação directa entre o investimento e o financiamento. Exclusivamente nesta circunstância, admitindo que o investimento foi realizado para alcançar os fins estatutários da entidade, ficará o financiamento, pela via do subsídio ou do incremento patrimonial, excluído de tributação. Exclusão que ficará em causa se o financiamento não for imediatamente mobilizado para o investimento. Doutra forma, tais montantes incorporar-se-iam no complexo de direitos que constitui o activo da sociedade, podendo ser utilizado para fim diferente do estatutariamente consagrado.

É iníquo o tratamento destes montantes – subsídios e incrementos patrimoniais – consoante sejam imediata ou diferidamente utilizados. Mas a fronteira entre imediato e diferido é ténue. Para este propósito o que se considera imediato? Um dia? Um mês? Um ano?

Em resultado dos considerandos supra os “clubes-colectividade” são susceptíveis de gerar as três seguintes tipologias de rendimento:

1. Rendimentos sujeitos e não isentos⁽¹⁸⁾ – embora, se inferiores a 7 481,97 euros, fiquem igualmente isentos –, onde se inclui, designadamente, publicidade, direitos de qualquer forma de transmissão, bens imóveis (rendimentos e mais valias), aplicações financeiras (rendimentos e mais-valias), bingo e outros, tais como a exploração de bares e lojas;
2. Rendimentos sujeitos, mas isentos, incluindo, embora não exemplificando, os rendimentos directamente derivados do exercício da actividade desportiva; e
3. Rendimentos não sujeitos, que incluem, as quotas pagas pelos associados, e os subsídios e incrementos patrimoniais a título gratuito, destinados à directa e imediata realização dos fins estatutários.

Para os “clubes-colectividade”, os subsídios e incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito acrescem ao rendimento global, exceptuando-se os que se destinarem ao financiamento directo e imediato da realização dos fins estatutários

Sujeitos e não isentos	Sujeitos e isentos	Não sujeitos
N.º 3 art. 11.º CIRC	N.º 1 art. 11.º CIRC	N.º 3 art. 49.º CIRC
• Publicidade; • Direitos de qualquer forma de transmissão; • Bens imóveis (rendimento e mais-valias); • Aplicações financeiras (rendimento e mais-valias); • Bingo; • Outros (bares, lojas, ...).	• Rendimentos directamente derivados do exercício da actividade desportiva (Bilhetes, ...);	• Quotas pagas pelos associados; • Subsídios (destinados a fins estatutários); • Incrementos patrimoniais a título gratuito (destinados a fins estatutários);

Determinação da matéria colectável e taxas de tributação

Considerações gerais - Apesar da matéria colectável dos “clubes-colectividade”, dada a sua condição de sujeito passivo que não exerce a título principal actividade “empresarial”, assentar numa lógica diferente do lucro fiscal, critério de referência para o apuramento da matéria colectável dos sujeitos passivos que exercem a título principal uma actividade “empresarial”, ainda assim, o seu cálculo partilha determinados princípios estruturantes do imposto. Contexto em que deve ser entendido o princípio da indispensabilidade dos custos.

O sujeito passivo, que exerce a título principal actividade “empresarial”, pode, no desenvolvimento da mesma, suportar os custos que entenda por adequados à sua prossecução. Não obstante, apenas são fiscalmente relevantes os que comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora⁽¹⁹⁾.

O sujeito cuja actividade “empresarial” é meramente acessória da actividade desportiva – “clubes-colectividade” – estão sujeitos a idêntica regra⁽²⁰⁾.

Se quanto à indispensabilidade dos custos as regras são convergentes, quanto à dedutibilidade de prejuízos fiscais, divergem. Os sujeitos passivos que exercem a título principal actividade “empresarial” – “clubes-empresa” – deduzem os prejuízos fiscais aos lucros tributáveis, havendo-os de um ou mais dos seis exercícios posteriores. Os que exercem essa actividade de forma acessória, os “clubes-colectividade”, vêem limitada a dedução dos mesmos em virtude da sua incommunicabilidade.

Como se verifica em matéria de dedutibilidade de prejuízos, também nas restantes re-

gras de determinação da matéria colectável, o regime dos “clubes-colectividade” é particular, podendo os rendimentos, apenas no que respeita à sua actividade acessória – a empresarial – ser determinados por cálculo directo ou indirecto.

Cálculo directo - Os referidos rendimentos sujeitos e não isentos devem ser enquadrados nas diversas categorias consideradas para efeitos de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares⁽²¹⁾ (IRS) para se proceder à determinação do rendimento global bruto⁽²²⁾. Perfilham-se assim quatro tipologias de rendimentos:

1. Empresariais, que abarcam a publicidade, os direitos de qualquer forma de transmissão, o bingo, e todos os demais relacionados com as actividades empresariais tais como bares e lojas;
2. Capitais, que incluem sobretudo o rendimento de aplicações financeiras;
3. Prediais, no seio dos quais estarão os rendimentos de bens imóveis;
4. Incrementos patrimoniais, que registam as mais-valias dos bens imóveis e das aplicações financeiras.

Esta inclusão de rendimentos nas tipologias de capitais, prediais ou incrementos patrimoniais, não será rigorosamente conforme descrito, verificado que esteja o princípio da atracção de rendimentos à categoria B⁽²³⁾. Tais rendimentos, se imputáveis a actividades geradoras de rendimentos empresariais, deverão ser igualmente considerados como rendimentos empresariais⁽²⁴⁾.

É igualmente de salientar, com relevância para os “clubes-colectividade”, o preceito de remissão constante do Código do IRS, que estabelece que os rendimentos empresariais⁽²⁵⁾ devem ser determinados adoptando as regras estabelecidas no Código do IRC, com as adaptações resultantes do Código do IRS⁽²⁶⁾.

Repartição de custos comuns - Admitindo o cálculo directo aos rendimentos de cada categoria são subtraídos os encargos relativos aos mesmos – dedução específica – que apresentem uma relação directa com os proventos. Aos rendimentos empresariais são deduzidos os respectivos gastos indispensáveis à obtenção desses rendimentos⁽²⁷⁾, e aos rendimentos prediais, igualmente, os respectivos gastos indispensáveis à sua obtenção⁽²⁸⁾.

Alguns gastos não apresentam, com toda a certeza, uma relação directa, e logo exclusiva, com cada um dos referidos rendimentos. Por isso, não são considerados nas deduções específicas, pelo que, não estando especificamente ligados com a obtenção dos rendi-

A diferença positiva entre as mais e as menos-valias realizadas com alienações de direitos sobre jogadores, vulgo “passes”, é tributada em 50 por cento do seu valor desde que o montante de realização seja reinvestido até ao fim do terceiro exercício seguinte à alienação, na aquisição de outros jogadores ou de activos afectos a fins desportivos

mentos não sujeitos ou isentos, que neste caso são negligenciados para efeitos de cálculo do imposto, constituem encargos comuns – designados na lei por custos comuns⁽²⁹⁾.

Os referidos custos comuns se directamente relacionados com a obtenção de rendimentos sujeitos e não isentos, não de forma directa e exclusiva com cada tipo de rendimentos – pois nessa circunstância são objecto de dedução específica – devem ser deduzidos na sua totalidade ao rendimento global para efeitos da obtenção da matéria colectável. Se, simultaneamente, se encontrarem relacionados com os referidos rendimentos – sujeitos e não isentos – e com todos os demais não sujeitos ou isentos, são deduzidos na proporção dos rendimentos brutos sujeitos e não isentos na totalidade dos rendimentos brutos.

Cálculo indirecto - Os rendimentos empresariais podem ser determinados com base na contabilidade, ou com base no regime simplificado, o qual se consubstancia numa avaliação indirecta do rendimento. À luz deste regime a matéria colectável resulta da

aplicação do coeficiente de 0,20 ao valor das vendas de mercadorias e de produtos e do coeficiente de 0,65 aos restantes rendimentos provenientes desta categoria⁽³⁰⁾.

Ficam abrangidas pelo regime simplificado as entidades que não tenham ultrapassado no período anterior um volume de vendas superior 149 739 euros, ou valor ilíquido dos restantes rendimentos desta categoria superior 99 756 euros, e não tenham optado pelo regime de contabilidade organizada.

Excluem-se os sujeitos passivos que, por exigência legal, sejam obrigados a possuir contabilidade organizada⁽³¹⁾.

Especificidades dos “clubes-empresa”

Resultado da Lei 103/97, de 13 de Setembro, que estabelece o regime fiscal próprio das sociedades anónimas desportivas, a tudo se aplica as disposições previstas no Código do IRC, com as excepções consagradas na lei supra.

A particularidade do regime das mais e menos-valias merece adequada referência. Particularidade que se concretiza num regime mais favorável, essencialmente no que respeita ao prazo para reinvestimento dos valores de realização de activos alienados que em circunstância usuais é de dois exercícios económicos, e no caso em apreço é de três⁽³²⁾.

A diferença positiva entre as mais e as menos-valias realizadas com alienações de direitos sobre jogadores, vulgo “passes”, é tributada em 50 por cento do seu valor desde que o montante de realização seja reinvestido até ao fim do terceiro exercício seguinte à alienação, na aquisição de outros jogadores ou de activos afectos a fins desportivos⁽³³⁾.

Qual o tratamento desta mesma situação quando ocorre nos “clubes-colectividade”? A referida lei não se aplica nesses casos, havendo desde logo que enquadrar esse rendimento. Resulta directamente do exercício da actividade desportiva, e logo, verificados os condicionalismos de isenção, estão isentos de imposto? Ou, diversamente, consideram-se rendimentos da actividade acessória, empresarial, enquadrando-se como *direitos respeitantes a qualquer forma de trans-*

missão e logo sujeitos a imposto? A verificar-se este último caso, são igualmente tributadas a 50 por cento?

Outra particularidade da lei supra referida respeita às regras de reconhecimento contabilístico e de depreciação dos direitos pagos pela contratação de jogadores profissionais, que são considerados como activo imobilizado incorpóreo, activos intangíveis, sendo amortizados pelo método das quotas constantes, pela taxa equivalente ao período do contrato.

Taxas

Também no que respeita a taxas é de salientar que o legislador efectua uma discriminação positiva, aplicando uma taxa cinco pontos percentuais mais baixa (20 por cento⁽³⁴⁾) aos “clubes-colectividade” relativamente à aplicada aos “clubes-empresa” (25 por cento⁽³⁵⁾). Note-se que a estas taxas acresce ainda o imposto municipal de derrama.

Ao contrário, quiçá em virtude da maior susceptibilidade dos sujeitos que não exercem actividade “empresarial” a título principal para a indevida documentação das despesas, ou mesmo para a existência de despesas confidenciais⁽³⁶⁾, estas são autonomamente tributadas à taxa de 70 por cento⁽³⁷⁾, enquanto os outros sujeitos ora em análise, os que desenvolvem a título principal actividade “empresarial”, vêm as suas despesas confidenciais tributadas à taxa de 50 por cento⁽³⁸⁾.

Liquidação e pagamento

Liquidação - As regras de liquidação, designadamente quanto a quem a efectua, são universais, ou seja, idênticas para todos os tipos de sujeitos passivos. A liquidação é efectuada pelo próprio sujeito passivo na declaração periódica de rendimentos⁽³⁹⁾. Atendendo uma vez mais às particularidades específicas dos sujeitos que não exercem a título principal uma actividade “empresarial”, interessam-nos neste domínio os “clubes-colectividade”, não se considerou qualquer limite mínimo para o resultado da li-

quidação. Diversamente, os sujeitos que exercem essa actividade a título principal, não podem liquidar um montante de imposto inferior a 60 por cento do montante que seria apurado se o sujeito passivo não usufrísse de benefícios fiscais⁽⁴⁰⁾.

Para os “clubes-colectividade” esta matéria é particularmente sensível atendendo à circunstância destes auferirem de uma redução ao rendimento global de 90 por cento dos rendimentos líquidos, se tais montantes forem investidos em novas infra-estruturas ou gastos em actividades desportivas de recreação e no desporto de rendimento⁽⁴¹⁾.

Pagamento - Também no que respeita ao pagamento se verifica uma discriminação favorável para os sujeitos que não exercem a título principal actividade “empresarial”, que liquidam a totalidade do imposto que tenham determinado até ao último dia do prazo estabelecido para o envio da declaração de rendimentos⁽⁴²⁾.

Os “clubes-colectividade” não têm pois obrigação de efectuar qualquer adiantamento aos cofres do Estado, ao contrário dos demais sujeitos passivos referidos, designadamente os “clubes-empresa” que, conforme é sabido, estão obrigados aos adiantamentos relativos aos pagamentos por conta⁽⁴³⁾ e ao pagamento especial por conta⁽⁴⁴⁾.

Obrigações acessórias

Obrigações declarativas - As obrigações declarativas a cumprir pelos sujeitos passivos de IRC respeitam à apresentação de declaração de inscrição, de alterações ou de cessação⁽⁴⁵⁾; de declaração anual de informação contabilística e fiscal⁽⁴⁶⁾, e de declaração periódica de rendimentos⁽⁴⁷⁾.

Também aqui, e apenas no que respeita à declaração periódica de rendimentos, as entidades que não exercem a título principal actividade “empresarial”, desde que não estejam sujeitas a tributação autónoma no exercício económico em causa, estão dispensadas da sua apresentação se não tiverem obtido rendimentos, ou estes, a existirem, beneficiarem de isenção definitiva, ou ainda apenas auferiram rendimentos de capitais cuja taxa de retenção na fonte seja de 20 por cento⁽⁴⁸⁾.

Obrigações contabilísticas - Tal como antes se referiu, apenas os sujeitos que exercem a título principal uma actividade “empresarial” “clubes-empresa” – são obrigados a dispor de contabilidade organizada nos termos da lei comercial e fiscal⁽⁴⁹⁾.

Os sujeitos que não exercem a título principal essa actividade empresarial – “clubes-colectividade” – são obrigados a dispor de escrituração dos rendimentos e encargos por categoria de rendimentos e do inventário dos bens susceptíveis de gerarem ganhos tributáveis⁽⁵⁰⁾. No entanto, esses rendimentos são objecto de tratamento nos termos do estabelecido no Código do IRS⁽⁵¹⁾, que exige para a aplicação do regime normal de tributação a existência de contabilidade organizada⁽⁵²⁾. Parece-nos que a existência de contabilidade organizada determina a possibilidade de opção pelo regime normal de tributação.

Caso não se exerça essa opção, haverá igualmente que atender ao Decreto-Lei 413/87, de 31 de Dezembro, que exige às entidades regularmente constituídas que se dediquem à prática do desporto federado, a elaboração de contabilidade regularmente organizada, desde que a receita líquida do exercício anterior seja igual ou superior a 124 699 euros.

Abstraindo-nos das exigências legais mais se dirá que a contabilidade é sempre um instrumento de elevada utilidade para o conhecimento da posição financeira, alterações desta e performance da organização. Doutra forma, como saber, por exemplo, quais as dívidas a liquidar, valores a receber, património líquido, entradas (origens) e saídas de dinheiro, entre outras questões?



Conclusões

O tratamento tributário diferenciado dos “clubes-empresa” e dos “clubes-colectividade” justifica-se pelo objecto social principal de cada um desses sujeitos. Ambos podem exercer actividades empresariais, mas os “clubes-colectividade”, exercem-na sempre de forma acessória.

Daí decorre o carácter excepcional das medidas fiscais a que se sujeitam, auferindo de verdadeiros benefícios fiscais⁽⁵³⁾ legalmente plasmados através de isenções, de reduções de taxas, e de não limitações às deduções à matéria colectável.

Medidas como a isenção de determinados rendimentos não empresariais, a isenção de outros, ainda que empresariais, desde que inferiores a determinado limite, a isenção, em determinadas circunstâncias, de subsídios e incrementos patrimoniais, a aplicação de uma taxa reduzida, a não limitação do valor liquidado, o pagamento único do imposto, a possibilidade de dispensa de declaração de rendimentos, constituem verdadeiras excepções tributárias.

Contudo, várias prescrições tributárias, parece-nos, carecem de menor abertura interpretativa, reforçando dessa forma a segurança jurídico-fiscal destes sujeitos passivos. À semelhança do que se verifica quanto a outros rendimentos, os sujeitos e não isentos e os não sujeitos, também relativamente aos isentos, os directamente derivados do exercício da actividade desportiva, deveriam ser tipificados, ainda que de forma exemplificativa.

Por fim, refira-se que a existência de uma contabilidade devidamente organizada, e eventualmente certificada, garantirá alguma segurança na justificação da proveniência dos fundos à disposição dos clubes⁽⁵⁴⁾. ★

(Texto recebido pela CTOC em Novembro de 2005)

⁽⁴⁹⁾ Estas sociedades têm um regime fiscal próprio consagrado na Lei 103/97, de 13 de Setembro. Em tudo o que aí não constar, aplica-se subsidiariamente, com as devidas adaptações, as disposições previstas no Código do IRC e demais legislação complementar (art. 8.º, da Lei 103/97, de 13 de Setembro).

⁽⁵⁰⁾ Em conformidade com o artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 67/97 de 3 de Abril (Alterado pela Lei n.º 107/97, de 16 de Setembro

e pelo Decreto-Lei n.º 303/99, de 6 de Agosto), «(...) entende-se por sociedade desportiva a pessoa colectiva de direito privado, constituída sob a forma de sociedade anónima, cujo objecto é a participação numa modalidade, em competições desportivas de carácter profissional, salvo no caso das sociedades constituídas ao abrigo do artigo 10.º, a promoção e organização de espectáculos desportivos e o fomento ou desenvolvimento de actividades relacionadas com a prática desportiva profissionalizada dessa modalidade.»

(3) O estatuto das colectividades de utilidade pública foi aprovado pelo Decreto-Lei 460/77, de 7 de Novembro de 1977, definindo que *são pessoas colectivas de utilidade pública as associações ou fundações que prossigam fins de interesse geral, ou da comunidade nacional ou de qualquer região ou circunscrição, cooperando com a Administração Central ou a administração local, em termos de merecerem da parte desta administração a declaração de «utilidade pública»* (art. 1.º do referido diploma). Este reconhecimento é competência do Governo, mediante requerimento devidamente fundamentado.

(4) Os «clubes-colectividade» de muito reduzida dimensão estão completamente isentos de imposto.

(5) A distinção entre a natureza comercial ou não comercial das operações pode ser ténue, pelo que o legislador explicita (n.º 4 do art. 3.º do CIRCC) que são de «(...) natureza comercial, industrial ou agrícola todas as actividades que consistam na realização de operações económicas de carácter empresarial, incluindo as prestações de serviços». Esta distinção deverá ser aquilatada não só perante os estatutos sociais da instituição, mas também de facto.

(6) Artigos 167.º a 184.º do Código Civil.

(7) Se quanto ao primeiro pressuposto elencado – não usufruírem dos resultados da actividade – parece não se suscitar qualquer dúvida, já quanto ao segundo – ausência de interesse directo ou indirecto nos resultados da exploração – a linha é muito ténue, não estando definido, legal ou doutrinariamente, o que se entende por interesse directo ou indirecto nos resultados de exploração. A atribuição de uma remuneração a um membro da direcção constitui um interesse nos resultados (!), ou parece antes configurar um gasto corrente da actividade?

(8) Conforme resulta dos artigos 115.º e 17.º, ambos do Código do IRC.

(9) A este propósito vide Directriz Contabilística n.º 18, que conjuntamente com o Decreto-Lei 35/2005, de 17 de Fevereiro, estabelece o quadro de referência, ou melhor, estabelece o modelo de normalização contabilística em Portugal.

(10) Art. 116.º do Código do IRC.

(11) 25.000.000\$00 (a lei utiliza ainda a unidade monetária escudo).

(12) A abertura deixada pelo legislador nesta matéria poderá resultar em divergências de interpretação, redundando em insegurança fiscal para os sujeitos passivos da relação fiscal: as mais-valias obtidas pelos «clubes-colectividade» com a alienação de passes deverá ser considerada rendimento sujeito ou será um rendimento directamente derivado de actividades desportivas e por esse motivo isento? Parece-nos que será um rendimento sujeito.

(13) Na letra da lei, n.º 3 do artigo 11.º do Código do IRC, os «(...) provenientes de qualquer actividade comercial, industrial ou agrícola».

(14) Esta matéria poderá ser objecto de dois tratamentos, dependendo da entidade que o explore. Repare-se na F – 46 INF. 7/88 DE DG, de 9 de Setembro de 1989, referindo que «por se tratar de rendimentos sujeitos a imposto especial sobre o jogo (se explorado dentro dos casinos) são rendimentos excluídos do âmbito de incidência em IRC. Tratando-se de jogo fora dos casinos, a actividade em causa não está sujeita a imposto especial sobre o jogo, sendo tributada em sede de IRC, como actividade de natureza comercial ou industrial não isenta.»

(15) Uns e outros referem-se a incrementos patrimoniais na es-

fera do beneficiário, mas enquanto os primeiros respeitam a incrementos monetários, os segundos respeitam geralmente a incrementos em espécie.

(16) Art. 49.º, n.º 3, do Código do IRC, com a redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro.

(17) Vide Despacho do SDGCI IR, de 21 de Junho de 2004.

(18) Art. 11.º, n.º 3 do Código do IRC.

(19) Art. 23.º do Código do IRC.

(20) O art. 49.º do Código do IRC é peremptório ao afirmar que apenas são aceites os custos comprovadamente indispensáveis à obtenção dos rendimentos.

(21) Art. 3.º, n.º 1, al. b), do Código do IRC.

(22) Procedimento a empreender apenas no caso em que excedam 7 482 euros.

(23) Art. 3.º, n.º 2, do Código do IRS.

(24) É muito ténue a fronteira entre os rendimentos imputáveis a actividades geradoras de rendimentos e os não imputáveis a actividades geradoras de rendimentos.

(25) Desde que não abrangidos pelo regime simplificado, adiante referido.

(26) Art. 32.º do Código do IRC.

(27) Custos com a publicidade, com o bar, entre muitos outros.

(28) Designadamente o encargo com o imposto municipal sobre imóveis e as despesas de manutenção e conservação.

(29) Art. 49.º do Código do IRC.

(30) Art. 31.º do Código do IRC.

(31) Art. 28.º do Código do IRC.

(32) Em bom rigor o regime não é assim tão favoravelmente divergente, pois nas sociedades comerciais não desportivas, o reinvestimento pode ocorrer no exercício anterior (n.º 1 do art. 45.º do Código do IRC), possibilidade que nos parece não consagrada para as sociedades desportivas.

(33) Como resulta da análise conjugada do art. 4.º da Lei 103/97, de 13 de Setembro, com o art. 45.º do Código do IRC.

(34) Art. 80.º, n.º 4 do Código do IRC.

(35) Art. 80.º, n.º 1 do Código do IRC.

(36) Aquelas que, entre o mais, não identificam o beneficiário.

(37) Art. 81.º, n.º 2 do Código do IRC.

(38) Art. 81.º, n.º 1 do Código do IRC.

(39) Art. 82.º do Código do IRC.

(40) Art. 86.º do Código do IRC.

(41) Art. 52.º, n.º 2 do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

(42) Art. 100.º do Código do IRC.

(43) Art. 97.º do Código do IRC.

(44) Art. 98.º do Código do IRC.

(45) Nos termos dos artigos 110.º e 111.º, ambos do Código do IRC.

(46) Nos termos do artigo 113.º do Código do IRC.

(47) Nos termos do artigo 112.º do Código do IRC.

(48) Art. 109.º, n.º 6 do Código do IRC.

(49) Artigos 115.º e 17.º, ambos do Código do IRC.

(50) Art. 116.º do Código do IRC.

(51) Art. 3.º, n.º 1, al. b), do Código do IRC.

(52) Art. 28.º do Código do IRC.

(53) Conforme definido no art. 2.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

(54) Embora fora do âmbito desta matéria, note-se que a Lei 11/2004, de 27 de Março, que estabelece o regime de prevenção e repressão do branqueamento de capitais cria obrigações específicas às entidades que alienarem ou adquirirem direitos sobre praticantes de actividades desportivas profissionais.