RFF
Tax & Business Lawyers

Nº38/23

# NEWSLETTER

## AINDA O CASO DO EX-SELECIONADOR NACIONAL DE FUTEBOL À LUZ DA CLÁUSULA ANTI ABUSO

This Information is intended for general distribution to clients and colleagues and the information contained herein is provided as a general and abstract overview. It should not be used as a basis on which to make decisions and professional legal advice should be sought for specific cases. The contents of this Information may not be reproduced, in whole or in part, without the express consent of the author. If you should require further information on this topic, please contact contact@rfflawyers.com.

*

This Information is sent in compliance with articles 22 and 23 of Decree-Law no. 7/2004, of 7 January, regarding unsolicited e-mails. If you wish to be removed from our mailing list and avoid similar future communications, please send an email with "Remove" to the email address newsletter@rffadvogados.com.

***

Legal 500 – RFF highlighted in "Hall of Fame" from 2013 to 2023
Chambers & Partners – Band 1 Tax "RFF Ranked Lawyer" from 2013 to 2023
International Tax Review (ITR global awards)– Tax Controversy Leaders" from 2014 to 2022 / "Indirect Tax Leaders", 2015 – 2022 / "Women in Tax Leaders Guide", 2015 - 2022
Best Lawyers – "Recommended Lawyers", from 2015 to 2022
Who´s Who Legal – "Corporate Tax: Advisory and Controversy" from 2017 to 2023
Legal Week – RFF was the only Portuguese in the "250 Private Client Global Elite Lawyers" 2018
STEP Private Clients - RFF "Advocate of the Year"& People's Choice – Trusted Advisor of the Year" (shortlisted) from 2019 to 2022
IBFD Tax Correspondent Angola, Mozambique, and East-Timor, from 2013
Leaders League - Best Firm in Portugal: Tax, 2023

### SUMÁRIO

O litígio que opõe o ex-Selecionador Nacional de futebol e a Administração tributária foi já objeto de decisão arbitral proferida pelo CAAD, lançando indicadores sobre a aplicação da Cláusula Geral Anti Abuso e para sua mais precisa aplicação e contestação.

Tal decisão foi objeto, como é público, de recurso e de impugnação, por parte do ex-Selecionador Nacional, os quais ainda não foram apreciados. Mas outros desenvolvimentos parecem existir e o processo pode estar longe do fim.

EMPRESA CERTIFICADA eiC ISO/IEC 27001 Segurança da Informação
EMPRESA CERTIFICADA eiC ISO 9001 Qualidade
RESPONSABILIDADE SOCIAL eiC SA 8000

www.rfflawyers.com
Avenida da Liberdade, 136, 4.º (Reception)
1250-146 Lisbon – Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contact@rfflawyers.com

## INTRODUÇÃO

1. Os contratos celebrados entre a Federação Portuguesa de Futebol (FPF) e a anterior Equipa Técnica da Seleção Nacional de Futebol foram questionados pela Administração tributária, que entendeu aplicável, ao caso, a Cláusula Geral Anti Abuso (CGAA) e, bem assim, que as prestações de serviço pagas pela FPF à sociedade de que é sócio maioritário, o ex-Selecionador Nacional, se devem considerar como prestadas, direta e pessoalmente, pelo próprio ex-Selecionador Nacional. Pelo que é em sede de IRS, e não do IRC da sociedade, que a tributação deve ocorrer.

O ex-Selecionador Nacional submeteu a questão ao Centro de Arbitragem Administrativa e Tributária (CAAD) (vd. www.caad.org.pt), que deu razão à Administração tributária e manteve, portanto, a aplicação da CGAA.

Entretanto, o ex-Selecionador Nacional terá recorrido da Decisão do CAAD, para o tribunal Central Administrativo Sul e para o Supremo Tribunal Administrativo, mas tais recursos não terão, ainda, sido objeto de decisão.

Simultaneamente, foi requerido pelo Grupo Parlamentar do Bloco de Esquerda, à FPF, os contratos com o atual e o anterior selecionador de futebol e as respetivas equipas técnicas, e as atas das reuniões em que foram tomadas decisões relativas a esses contratos, mas a FPF recusou fornecer tais documentos.

Já no âmbito da Comissão de Orçamento e Finanças na Assembleia da República, o Partido Socialista solicitou a audição da diretora-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira para a obtenção de informações sobre a utilização de empresas unipessoais para processamento de rendimentos de trabalho.

E à margem desta Comissão, a diretora-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira revelou que a investigação da Administração tributária não se limitou aos dois anos já inspecionados, mas vai estender-se a todo o período de oito anos em que o ex-Selecionador Nacional esteve ao serviço da Federação Portuguesa de Futebol, de 2014 a 2022.

Ora, o que está, concretamente, em causa pode vir a tornar-se um exemplo, académico, da aplicação da CGAA, mas parece estar, ainda, longe do fim...

## O ENQUADRAMENTO

2. Foi apurado pela Administração tributária que os serviços assegurados pela



www.rfflawyers.com
Avenida da Liberdade, 136 – 4º(Reception)
1250-146 Lisbon • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contact@rfflawyers.com

quase totalidade da ex-Equipa Técnica da Seleção Nacional de Futebol, incluindo os de Selecionador Nacional, terão sido contratados pela FPF a uma sociedade de que é sócio o ex-Selecionador Nacional, a qual, por sua vez, veio a contratar os serviços dos restantes membros da ex-Equipa Técnica (alegadamente, com exceção de um).

Perante esta factualidade, a Administração tributária considerou que não se verificaram razões económicas válidas para a interposição desta sociedade nessa relação.

A Administração tributária considerou, aliás, que a interposição da sociedade, como parte nos contratos celebrados com a FPF, em lugar do ex-Selecionador Nacional, constituiu um mero instrumento para, em abuso da forma jurídica adotada, alcançar um resultado fiscal mais favorável.

Neste âmbito, e ainda no entender da Administração tributária, tal negócio terá permitido que a FPF não pagasse contribuições à Segurança Social, ao contrário do que sucedera com as equipas técnicas anteriores, bem como implicado o diferimento da tributação do ex-Selecionador Nacional e da restante ex-equipa técnica, em sede de IRS, sobre os rendimentos derivados do exercício da sua atividade profissional e que são tributados, em IRC e na esfera societária, a taxas bem mais reduzidas, além da dispensa de retenção na fonte e, ainda, da possibilidade mais ampla, de dedução de despesas.

A Administração tributária fez, assim, operar a designada Cláusula Geral Anti Abuso (ou CGAA). Fundamentalmente, a CGAA parte do princípio da prevalência da substância sob a forma e, na redação em vigor à data dos factos (entretanto já alterada pela Lei n.º 32/2019, de 3 de maio). e aplicável ao caso, estabelecia que são ineficazes no âmbito tributário, os atos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, à eliminação ou ao diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, atos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efetuando-se, então, a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas.

Em consequência, a Administração tributária procedeu à liquidação, adicional, de IRS e de juros compensatórios, por referência aos anos de 2016 e de 2017,



www.rfflawyers.com
Avenida da Liberdade, 136 – 4º(Reception)
1250-146 Lisbon • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contact@rfflawyers.com

dos quais resultou um valor a pagar no total de € 4.492.494,20, valor este que terá vindo, entretanto, a ser suportado (a título de sub-rogação) pela FPF.

**3.** Deste entendimento, dissentiu o ex-Selecionador Nacional, nomeadamente no âmbito de um Pedido de Pronúncia Arbitral apresentado junto do CAAD, e procurando a anulação das correções e das liquidações a que foi sujeito.

Este Pedido foi objeto de uma Decisão do CAAD, a qual deu razão à Administração tributária, mantendo, portanto, a aplicação da CGAA e as liquidações de imposto e de juros que lhe sucederam.

No entanto, o ex-Selecionador Nacional terá, agora, impugnado esta decisão do CAAD junto do Tribunal Central Administrativo Sul e apresentado, também, recurso para o Supremo Tribunal Administrativo.

**4.** No entretanto, o Grupo Parlamentar do Bloco de Esquerda requereu à FPF os contratos celebrados com o ex-Selecionador Nacional e com as respetivas equipas técnicas, bem como as atas das reuniões em que foram tomadas decisões relativas a esses contratos. E, no âmbito da comissão de Orçamento e Finanças na Assembleia da República, o Partido Socialista solicitou a audição da diretora-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, *«com vista à obtenção de informações sobre a utilização indevida de empresas unipessoais para processamento de rendimentos de trabalho».*

A diretora-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira revelou que a investigação da Administração tributária não se limita aos dois anos já inspecionados e que vai estender-se a todo o período, de oito anos, em que o ex-Selecionador Nacional esteve ao serviço da Federação Portuguesa de Futebol, de 2014 a 2022.

## A POSIÇÃO DO EX-SELECIONADOR NACIONAL

**5.** Tendo por referência a Decisão proferida sobre o Pedido de Pronúncia Arbitral apresentado pelo ex-Selecionador Nacional junto do CAAD, este invoca, fundamentalmente, que foi a FPF que propôs a contratação dos serviços técnicos das seleções nacionais através de uma sociedade, em função das preocupações, que, então, manifestou, de não querer assumir a contratação dos demais elementos da equipa técnica, nomeadamente porque não pretendia mais que um interlocutor e porque uma eventual cessação do contrato seria mais simples, remetendo para as vicissitudes na cessação dos



www.rfflawyers.com
Avenida da Liberdade, 136 – 4º(Reception)
1250-146 Lisbon • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contact@rfflawyers.com

contratos com a anterior equipa técnica.

Mais adiantou o ex-Selecionador Nacional que, em função desta preocupação da FPF, não seria adequado que semelhante obrigação fosse assegurada pessoalmente e que o comum seria fazê-lo através de uma sociedade, *«que tem uma estrutura adequada, que contrata os serviços e as pessoas que estiver a contratar».*

Isto porque, argumentou o ex-Selecionador Nacional, o objetivo não foi, apenas, o de assegurar que o mesmo seria o novo responsável pelos serviços técnicos de supervisão e de coordenação de todas as seleções nacionais da FPF e pela orientação e preparação da Seleção Nacional, mas, também, que caberia à sociedade a contratação de todos os elementos que viessem a integrar a equipa técnica.

Partindo daqui, invoca ainda o ex-Selecionador Nacional que poderia prestar os seus serviços individualmente ou através de uma sociedade, sendo que – como acontece com a generalidade dos profissionais –, a sua escolha *«é eminentemente livre e in sindicável, à luz do direito de iniciativa privada e da liberdade de conformação dos negócios ou atividades profissionais».*

**6.** Neste contexto, o ex-Selecionador Nacional conclui que a estrutura implementada foi uma opção perfeitamente legítima e racional do ponto de vista económico e da gestão dos interesses das partes envolvidas, e que não foi para obter uma vantagem fiscal (comparativa) que a FPF celebrou o contrato de prestação de serviços com a sociedade detida pelo ex-Selecionador Nacional.

## A POSIÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

**7.** Tomando por referência a resposta ao Pedido de Pronúncia Arbitral, conforme exposta na correspondente Decisão, a Administração tributária contestou, por seu lado, esta argumentação apresentada pelo ex-Selecionador Nacional.

Designadamente, avança a Administração tributária que os contratos celebrados dispõem que as prestações de serviços deveriam ser realizadas através das pessoas neles designadas e não por qualquer outro profissional escolhido pela sociedade contratada, o que determinaria que os técnicos nomeados não poderiam ser substituídos por outros no desempenho das suas funções (sem o consentimento prévio, por escrito, da FPF).

Considera, também, que os contratos entre a FPF e a sociedade mais não são



www.rfflawyers.com
Avenida da Liberdade, 136 – 4º(Reception)
1250-146 Lisbon • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contact@rfflawyers.com

do que contratos que vinculam o ex-Selecionador Nacional perante a FPF, mediante uma retribuição, tratando-se, por isso, de *contratos de prestação de serviços em que o prestador é uma e única pessoa singular.*

Assim sendo, a Administração tributária considera, ainda, que a factualidade reunida permitiu confirmar que a interposição de uma sociedade, como parte nos contratos celebrados com a FPF, em lugar do ex-Selecionador Nacional, constituiu um mero instrumento para, em abuso da forma jurídica adotada, alcançar um resultado fiscal mais favorável, legitimando a aplicação da citada CGAA, prevista no n.º 2 do artigo 38.º da Lei Geral Tributária (LGT).

Partindo daqui, sustenta também a Administração tributária que é por se tratar de um caso de abuso de personalidade jurídica que não é defensável em casos como este a tese de que o contribuinte é colocado perante duas vias que lhe são propostas pelo legislador e que, nessa medida, não pode ser obrigado a escolher a que lhe for fiscalmente mais penalizadora, avançando que a interposição de sociedades é justamente um dos exemplos, clássicos, da aplicação de normas anti abuso, entre estes estando o das sociedades de sócio único ou em que o gerente/administrador coincide com o sócio.

A Administração tributária expõe, ainda, o seu entendimento de que, nestes casos, *«o critério determinante é que a sociedade interposta exerça uma genuína atividade económica»,* sendo que, na sua ausência, a interposição da sociedade é considerada *um "wholly artificial arrangement",* legitimando a desconsideração da personalidade jurídica para efeitos fiscais. E assim é quando a intervenção da sociedade no negócio *«é de todo artificial e tem um evidente intuito elisivo».*

**8.** Para a formação da convicção e sustentação da ausência de substância económica real da operação em causa, a Administração tributária elenca, designadamente, que:

- a sociedade tem como sócios a pessoa que presta os serviços objeto do contrato e pessoas pertencentes ao seu núcleo familiar;
- os serviços profissionais objeto do contrato foram desempenhados exclusivamente por um sócio, à data da celebração do primeiro contrato, sócio único;
- a sociedade não dispunha de estrutura material e humana



www.rfflawyers.com
Avenida da Liberdade, 136 – 4º(Reception)
1250-146 Lisbon • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contact@rfflawyers.com

adequada para o desempenho dos serviços prestados;

- a FPF suportava a maioria dos custos com os estágios e deslocações da Seleção Nacional, incluindo os da equipa técnica;
- cerca de 90% dos gastos da sociedade resultam das transferências para os restantes elementos da ex-equipa técnica, no âmbito do contrato com a FPF;
- os restantes gastos não apresentam relação aparente com a prestação de serviços objeto do contrato com a FPF;
- a sociedade apresenta características de uma sociedade familiar, que tem como único propósito concentrar património e investimentos dos Requerentes e familiares, não apresentado uma estrutura que a habilite a prosseguir uma atividade económica real como a natureza da que foi contratualizada;
- a sede da sociedade coincide com o domicílio fiscal dos Requerentes;
- os funcionários da sociedade trabalhavam, na verdade, pessoalmente para os Requerentes e não estão afetos a qualquer atividade económica real alegadamente prosseguida pela sociedade;
- nenhuma diferença material haveria entre os contratos efetivamente celebrados com a sociedade e contratos que fossem realizados diretamente com os elementos da equipa técnica, as cláusulas seriam as mesmas, mudaria a designação dos intervenientes, pelo que a única diferença resultaria da interposição formal de sociedades;
- há uma dependência total entre os contratos base celebrados pela sociedade com a FPF e os contratos celebrados por aquela com as empresas detidas pelos elementos da restante ex-equipa técnica, sem que haja qualquer evidência do valor acrescentado aportado por aquela, nem, tão-pouco, quaisquer compensações ou riscos associados; e
- a intervenção da sociedade no contrato circunscreveu-se (ou foi-o predominantemente) a um centro emissor de faturação e recetor de faturação de terceiros, designadamente das sociedades



www.rfflawyers.com
Avenida da Liberdade, 136 – 4º(Reception)
1250-146 Lisbon • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contact@rfflawyers.com

controladas pela restante ex-equipa técnica.

A Administração tributária aponta, ainda, que o modelo contratual utilizado possibilitou que os rendimentos atribuídos pela FPF fossem sujeitos a uma taxa de tributação inferior à que resultaria da tributação em IRS dos mesmos rendimentos, enquadrados na categoria B (trabalhadores independentes) do Código do IRS e, como tal, sujeitos a englobamento, com a aplicação das taxas progressivas, e, em simultâneo, permitiu a ambas as partes, a diminuição do nível das contribuições respetivas para a segurança social.

Aponta, por último, a Administração tributária, que outro benefício associado à opção por esta solução contratual se traduziu na aplicação do regime de dedutibilidade de gastos consagrado no Código do IRC e que, relativamente a certos tipos de despesas, é mais amplo do que o previsto no quadro do IRS para os rendimentos da categoria B, em particular no tocante a encargos.

## A DECISÃO DO CAAD

**9.** Tendo por base o que foi alegado no processo, o Tribunal Arbitral acolheu, genericamente, a posição da Administração tributária.

O Tribunal Arbitral não acolheu que a motivação da opção contratual estabelecida foi a de permitir à FPF ter um único interlocutor, e isto porque a sociedade estava, contratualmente, impedida de executar os serviços contratados por intermédio de quaisquer outras pessoas, para além das individualmente indicadas, salvo com o consentimento prévio e por escrito da FPF, que podia concedê-lo ou recusá-lo segundo o seu critério livre e insindicável. E, para esta convicção do Tribunal contribuiu o facto de a FPF ter ao seu serviço uma outra pessoa *"que era um elemento complementar da equipa A..."*, e que nada tem a ver com a sociedade.

**10.** O Tribunal Arbitral reconhece, também, que aos contribuintes assiste o direito constitucional ao livre desenvolvimento de uma atividade económica, que pode ser exercida através do modelo de organização empresarial que aqueles entendam ser mais adequado para o efeito e que inclui a liberdade de gestão fiscal.

O Tribunal Arbitral considera, contudo, que o direito ao planeamento e gestão fiscal não é absoluto e que o planeamento fiscal levado a cabo pelos contribuintes nem sempre é legitimo e admissível, particularmente se se esgota em si mesmo, por não envolver



www.rfflawyers.com
Avenida da Liberdade, 136 – 4º(Reception)
1250-146 Lisbon • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contact@rfflawyers.com

quaisquer operações ou atividades dotadas de substância económica ou assentes em válidas razões comerciais.

O Tribunal Arbitral subscreve, assim, o entendimento de *que «serão casos de elisão fiscal aqueles em que os contribuintes utilizam expedientes anómalos, impróprios ou artificiais, que são desprovidos de racionalidade económica e comercial e cuja utilização se explica pelo intuito proeminente de contornar ou instrumentalizar as normas jurídico-tributarias tendo em vista a obtenção de uma poupança. fiscal. Na medida em que são abusivos e contrários ao espírito e propósito do sistema jurídico-tributário, estes mecanismos apenas se poderão considerar aparentemente legais, isto é, de um ponto de vista estritamente formal.»*

**11.** Para a aplicação da CGAA, o Tribunal Arbitral adota o método, clássico, da verificação de cinco elementos cumulativos e *«decompõe a aplicação da CGAA na apreciação dos elementos resultado, meio, intelectual, normativo e sancionatório».*

Quanto ao elemento resultado, o Tribunal propôs-se aferir se a estrutura utilizada «teve ou não como consequência a *"redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, atos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios".*

Neste âmbito, e tendo por referência a prestação dos serviços e a cedência dos direitos de imagem direta e pessoalmente pelo ex-Selecionador Nacional, o Tribunal Arbitral concluiu que *«a mesma prestação de serviços teria sido sujeita a uma carga tributária manifestamente mais elevada se o imposto, ao invés de ter sido apurado (...) com base nas regras do IRC, tivesse sido determinado direta e pessoalmente (...) com base nas regras do IRS.»*, ou seja, uma vantagem fiscal e que sempre haveria, pelo menos, um *"diferimento temporal de impostos".*

Quanto ao elemento meio, o Tribunal Arbitral propôs-se verificar se a prestação dos serviços de selecionador nacional, bem como a cedência de direitos de imagem, através de uma sociedade, consistiu ou não na utilização de um meio artificioso e abusivo.

Neste, âmbito, o Tribunal Arbitral considerou que, apesar de os referidos contratos terem sido celebrados, formalmente, com a sociedade, o que deles resulta, em substância, é a contratação



www.rfflawyers.com
Avenida da Liberdade, 136 – 4º(Reception)
1250-146 Lisbon • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contact@rfflawyers.com

de prestações de serviços pessoais e intransmissíveis e que aquelas eram as pessoas que a FPF queria que prestassem os serviços em causa, e foram essas pessoas, que desenvolveram, diretamente com a FPF e «sem a interferência da sociedade», os serviços em questão.

E considerou, ainda, que a estrutura dos negócios jurídicos celebrados evidencia *«uma nítida confusão e indissociação entre a esfera pessoal e societária, isto é, entre o prestador efetivo dos serviços e o prestador cuja intervenção é meramente formal e desprovida de substância económica».*

Também neste âmbito, o Tribunal Arbitral concluiu que a interposição de um ente societário não foi necessária, nem indispensável para mitigar o risco de futuros litígios.

O Tribunal Arbitral considerou, por último, que bastaria substituir a sociedade, pela pessoa física, nos contratos celebrados com as sociedades dos demais elementos da equipa técnica, mantendo todo o clausulado e a dependência funcional, para assegurar a vinculação perante uma só entidade, para concluir que a sociedade não desempenhou qualquer função real e efetiva.

A este respeito, o Tribunal Arbitral conclui que a intervenção da sociedade nos contratos com a FPF *«é meramente formal e desprovida de substância económica, não se revelando a mesma coerente e racional segundo um padrão de razoabilidade eco-nómico-comercial, mas antes como anómala, supérflua e artificial tendo em vista os serviços a prestar», ou seja, que «consistiu na utilização de um expediente abusivo».*

Quanto ao elemento intelectual, o Tribunal Arbitral propõe-se aferir se as escolhas e as formas adotadas pelos contribuintes foram fiscalmente dirigidas (tax driven), e se o resultado fiscal prevalece sobre o resultado não fiscal.

Para este efeito, o Tribunal Arbitral ressalva, porém, estar-se no terreno das intenções, pelo que *«a AT [e o Tribunal, dize-mos nós] é obrigada a recorrer a elementos indiciários e presuntivos, num contexto de razoabilidade e normalidade».*

A este respeito, o Tribunal Arbitral começa por referir que, *«de acordo com as regras da lógica e da experiência comum não se afigura verosímil que na estruturação jurídica da operação [...] não tenham ponderado nem pesado por qualquer forma a conveniência e favorabilidade fiscal resultante do modelo contratual adotado».*



www.rfflawyers.com
Avenida da Liberdade, 136 – 4º(Reception)
1250-146 Lisbon • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contact@rfflawyers.com

Simultaneamente, *«Conforme se desenvolveu anteriormente na apreciação do elemento meio, os Requerentes não lograram demonstrar um ganho económico-empresarial efetivo que tivesse resultado da contratação dos serviços de selecionador nacional através da D.... [sociedade]».*

Concluiu, assim, o Tribunal Arbitral que «a falta de motivação e razoabilidade económico-empresarial da interposição de um ente societário na operação evidencia, por si só, que o seu fator determinante foi a obtenção de um ganho fiscal» e, portanto, *«que o conjunto encadeado de negócios jurídicos celebrados com a intervenção da sociedade (...) foi essencial ou principalmente dirigido à obtenção de uma vantagem fiscal».*

Finalmente, o Tribunal Arbitral aprecia, ainda, o denominado elemento normativo, ou seja, *«a validação de que a conduta, apesar de ser civil ou comercialmente lícita, foi orientada para a obtenção abusiva de um ganho fiscal em sentido contrário ao visado pelo sistema jurídico-tributário globalmente considerado, razão pela qual é objeto de reprovação normativo-sistemática».*

E, aqui, o Tribunal Arbitral considerou que o facto de ter sido *«utilizado um meio desprovido de razões económico-empresariais válidas, isto é, um meio artificial e abusivo, com o objetivo proeminente de obter uma vantagem fiscal, implica que o comportamento em causa é antijurídico e merecedor de reprovação normativo-sistemática».*

O Tribunal Arbitral considerou, assim, verificados todos os elementos de que dependia a aplicação da CGAA, devendo, portanto, e não obstante a manutenção dos efeitos civis, serem desconsideradas, (apenas) no âmbito tributário, as vantagens fiscais que tiverem sido indevidamente obtidas pelos contribuintes.

## O VOTO DE VENCIDO

**12.** O Tribunal Arbitral funcionou, neste caso, através de um coletivo, de três juízes, sendo um nomeado pelo contribuinte, outro pela Administração tributária e outro pelo CAAD.

Ora, o regime arbitral admite a possibilidade de os três juízes não se encontrarem de acordo quanto à Decisão Arbitral, como se verifica ter sido, precisamente, o que sucedeu no presente caso, em que um dos árbitros discordou da Decisão Arbitral.

Nesta circunstância, o Árbitro que se encontrou em desacordo redigiu um



www.rfflawyers.com
Avenida da Liberdade, 136 – 4º(Reception)
1250-146 Lisbon • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contact@rfflawyers.com

'voto de vencido', onde expôs as razões dessa sua discordância.

Na concreta situação, este 'voto de vencido', para o efeito redigido, elenca sete importantes pontos principais de discordância com a Decisão Arbitral.

**13.** O primeiro ponto de discordância assenta na circunstância de o Tribunal apenas poder acolher a fundamentação atempadamente invocada pela Administração tributária (neste caso) no Relatório de Inspeção Tributária, *«sob pena de ilegal fundamentação a posteriori»*. E, aqui, o voto de vencido indica, a título exemplificativo, diversos factos que só terão sido invocados pela Administração tributária posteriormente, que não constam do Relatório de Inspeção Tributária e que, portanto, constituirão fundamentação à posteriori e, por isso, ilegal.

O segundo ponto prende-se com a desvalorização do depoimento da única testemunha ouvida pelo tribunal e com intervenção direta nos factos.

O terceiro ponto está relacionado com a ponderação da prova, por entender que (i) *«não ocorreu mera substituição de prestação de serviços de selecionador, por prestação homóloga, via D... (sociedade por si controlada)»*, (ii) a FPF *«não teve qualquer poupança tributária. Paga os mesmos impostos, quer tivesse contratado os serviços dos selecionadores via D..., quer o fizesse diretamente com as pessoas singulares (na categoria B do CIRS)»*, (iii) não identificando *«qualquer desvalor no tema da cedência dos direitos de imagem»*, entendendo que (iv) a vantagem fiscal e o putativo abuso deveria ser visto por referência ao ano do primeiro contrato (2014), quando *«os valores das prestações de serviços eram menores – e inferior a poupança fiscal face à indicada nos autos».*

O quarto ponto elencado no 'voto de vencido' foi de que, no balanceamento consolidado entre as razões fiscais e não fiscais, não se poderia concluir que *«a razão fiscal tenha sido a principal; existem razões não fiscais relevantes e principais; quanto muito, a razão fiscal (como parametrizada supra) foi uma das principais, ao mesmo nível das razões não fiscais relevantes – e por isso, perante a lei antiga (aplicável ao caso dos autos) não se verifica este elemento da CGAA».*

O quinto ponto foi o de que a intervenção da sociedade não é artificiosa ou fraudulenta e que se justifica.



www.rfflawyers.com
Avenida da Liberdade, 136 – 4º(Reception)
1250-146 Lisbon • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contact@rfflawyers.com

O sexto ponto foi o de que não existiu abuso de formas jurídicas, especialmente porque, *«por opção e desejo do legislador»*, a sociedade em apreço não foi submetida ao regime de transparência fiscal, não foi extravasado o elemento finalístico das sociedades e que o facto de a sociedade pagar mais aos treinadores-adjuntos que ao principal poderia ser resolvida através do mecanismo dos preços de transferência, não cabendo no âmbito da CGAA e violando a natureza subsidiária da CGAA.

O sétimo e último ponto elencado no 'voto de vencido' foi o de que, se a CGAA impõe a ineficácia, em termos fiscais, dos atos e negócios celebrados, então a sociedade não tem de pagar IRC e o que pagou (erradamente) tem de ser descontado ao valor do IRS a liquidar ao sócio, sob pena de ilegal limitação da ineficácia fiscal e de ilegal duplicação de valores de imposto sobre o rendimento.

## O RECURSO E A IMPUGNAÇÃO DA DECISÃO

**14.** A Decisão Arbitral proferida pelo CA-AD terá sido objeto de recurso por parte do ex-Selecionador Nacional.

De acordo com o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, as decisões do CAAD podem ser objeto de três tipos de recurso: recurso para o Tribunal Constitucional, recurso para o Supremo Tribunal Administrativo e impugnação para o Tribunal Central Administrativo.

O recurso para o Tribunal Constitucional é apenas admissível quando a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão deduzida que ponha termo ao processo arbitral recuse a aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou que aplique norma cuja inconstitucionalidade tenha sido suscitada.

O recurso para o Supremo Tribunal Administrativo, por sua vez, é admissível quando a decisão arbitral esteja em oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, com outra decisão arbitral ou com acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo.

A decisão arbitral pode ser, ainda, suscetível de impugnação para o Tribunal Central Administrativo com fundamento na:

a) não especificação dos fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão;
b) oposição dos fundamentos com a decisão;



www.rfflawyers.com
Avenida da Liberdade, 136 – 4º(Reception)
1250-146 Lisbon • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contact@rfflawyers.com

c) pronúncia indevida ou na omissão de pronúncia; e
d) violação dos princípios do contraditório e da igualdade das partes.

**15.** Ora, neste caso, ex-Selecionador Nacional terá recorrido da decisão para o Tribunal Central Administrativo e, simultaneamente, impugnado esta decisão para o Tribunal Central Administrativo Sul, desconhecendo-se, neste momento, os fundamentos que terão sido concretamente invocados.

Simultaneamente, não é ainda conhecida, pelo menos publicamente, nenhuma decisão, nem sobre o recurso, nem sobre a impugnação.

## OUTROS DESENVOLVIMENTOS

**16.** A decisão arbitral em apreço, suscitou, ainda, outras reações.

**17.** Por um lado, foram requeridos, como vimos, pelo Grupo Parlamentar do Bloco de Esquerda, à FPF, os contratos com ex-Selecionador Nacional e a respetiva equipa técnica, e as atas das reuniões em que foram tomadas decisões relativas a esses contratos.

A FPF recusou, por seu lado, fornecer os indicados documentos, invocando, fundamentalmente, que a FPF não integra a Administração Pública e que, por isso, não está abrangida pelas normas constitucionais e do Regimento da Assembleia da República que permitem aos deputados requerer todos os elementos e informações que considerem úteis para o exercício do seu mandato.

Por outro lado, e como também já referido, no âmbito da Comissão de Orçamento e Finanças na Assembleia da República, o Partido Socialista solicitou a audição da diretora-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira *«com vista à obtenção de informações sobre a utilização indevida de empresas unipessoais para processamento de rendimentos de trabalho».*

Neste âmbito, a diretora-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira revelou que a investigação da Administração tributária não se limita aos dois anos já inspecionados e se estenderá a todo o período, de oito anos, em que o ex-Selecionador Nacional esteve ao serviço da Federação Portuguesa de Futebol, de 2014 a 2022.

**18.** Sobre esta questão, é de salientar que o direito para a liquidação de tributos por parte da Administração tributária caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos.

Assim, à partida, e de acordo com as regras gerais aplicáveis, a Administração



www.rfflawyers.com
Avenida da Liberdade, 136 – 4º(Reception)
1250-146 Lisbon • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contact@rfflawyers.com

tributária já só poderá inspecionar e proceder à liquidação de tributos sobre factos que tenham ocorrido nos últimos quatro anos (2020, 2021, 2022 e 2023).

No entanto, sempre que o direito à liquidação respeite a factos relativamente aos quais tenha sido instaurado inquérito criminal, o prazo é alargado, até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença, acrescido de um ano.

## OBSERVAÇÕES FINAIS

**19.** A Decisão Arbitral proferida, sob o tema em presença, resulta da concatenação dos elementos, clássicos, que decompõem a aplicação da CGAA (os referidos elementos resultado, meio, intelectual, normativo e sancionatório).

Esta análise reveste-se, normalmente, de algum grau de subjetividade influenciado, também, pela ponderação e pela valoração que o Tribunal faz da prova produzida, segundo as regras da experiência comum e a livre convicção do julgador. É o próprio Tribunal Arbitral que ressalva, quanto ao elemento intelectual, a chamada *probatio diabólica*, que resulta da *«quase impossibilidade de provar, para além de um juízo de probabilidade, a vontade do contribuinte, precisamente o que o contribuinte oculta ou dissimula, e que sem a qual o meio utilizado ou resultado obtido não são censurados».*

**20.** Assim, nestes casos, é fundamental apresentar à Administração tributária e, se necessário, ao Tribunal, os concretos factos em que assentam as razões económicas válidas em causa e onde podem, naturalmente, inserir-se, também, opções de gestão e de organização profissional, tomadas, justamente, ao abrigo do direito, constitucionalmente consagrado, de livre desenvolvimento de atividade económica, mesmo que de natureza desportiva. Incluindo, aqui, nomeadamente, o respeito pelo direito de opção da forma empresarial a qual, dentro dos limites legais, os contribuintes entenderem mais conveniente, em conformidade com as regras estabelecida pela Diretiva (UE) 2016/1164 do Conselho, de onde emana a CGAA, atualmente em vigor, e onde se estabelece, como pressuposto, que as regras gerais anti abuso deverão ser aplicadas a "montagens" que não sejam genuínas, pois, em caso contrario, o contribuinte deverá dispor do direito de optar pela estrutura mais vantajosa do ponto de vista fiscal para as suas atividades comerciais.

E isto porque os elementos, clássicos, que decompõem a aplicação da CGAA são, eles próprios, suscetíveis de integração diversificada e que pode, ou não,



www.rfflawyers.com
Avenida da Liberdade, 136 – 4º(Reception)
1250-146 Lisbon • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contact@rfflawyers.com

afastar a aplicação da CGAA em função do enquadramento apresentado.

Mas, além disso, é também fundamental fazer prevalecer as regras de aplicação da CGAA, nomeadamente no que se refere à sua natureza subsidiária e de *última ratio*, tendo presente as regras estabelecida pela referida Diretiva (UE) 2016/1164 do Conselho, onde se prevê, impressivamente, que as regras gerais anti abuso têm a função de colmatar lacunas.

Para aplicação da CGAA, portanto, e à luz do direito europeu, a Administração tributaria deve, também, e para além da demonstração dos elementos, clássicos, que decompõem a aplicação da CGAA, indicar e identificar, concretamente, a verificação de uma lacuna.

Simultaneamente, a Decisão Arbitral foi tomada com um 'voto de vencido', onde são esgrimidos argumentos, sólidos, que podem mesmo servir para vir a fundamentar uma decisão diversa.

**21.** A Decisão Arbitral proferida pelo CA-AD e, aqui, em apreço, terá sido, como adiantado, objeto de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo e de impugnação para o Tribunal Central Administrativo Sul - ou seja, não se trata, ainda, de uma Decisão definitiva.

Mas, simultaneamente, também do lado da Administração tributária, parece que o assunto poderá não se ter esgotado nos factos que foram, já, objeto de inspeção tributária, especialmente caso algum inquérito criminal tenha sido instaurado.

Contudo, se o ex-Selecionador Nacional vier a obter vencimento no recurso ou na impugnação apresentadas, poderão ficar prejudicadas, não só as liquidações de imposto objeto da Decisão do CAAD, como, também, o inquérito criminal que, paralelamente, sobre a mesma matéria, possa ter sido instaurado.

Para já, porém, prevalece a decisão do Tribunal Arbitral e que acolheu, genericamente, o alegado pela Administração tributária.

***

Lisboa, 18 de abril de 2023

Rogério M. Fernandes Ferreira
Pedro José Santos

(Sports Law team)

www.rffadvogados.pt



www.rfflawyers.com
Avenida da Liberdade, 136 – 4º(Reception)
1250-146 Lisbon • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contact@rfflawyers.com