



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

Tributação dos direitos de imagem

Íris Peres Duarte Belém

Mestrado em Direito Fiscal

Orientador: Professor Doutor Tomás Cantista Tavares

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2018



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

Tributação dos direitos de imagem

Íris Peres Duarte Belém

Número 345016072

Mestrado em Direito Fiscal

Orientador: Professor Doutor Tomás Cantista Tavares

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2018

À minha família, por tudo.

Ao Fred, pelo amor e compreensão.

À Bruna, pela amizade e motivação.

Ao meu orientador, pelo acompanhamento.

RESUMO

O presente trabalho versa essencialmente sobre o rendimento obtido por desportistas fruto da exploração de direitos de imagem, matéria que suscita grande controvérsia.

Propomo-nos identificar as categorias que têm vindo a ser utilizadas no enquadramento deste tipo de rendimento, tomando também posição sobre quais as qualificações que, em cada caso, nos parecem mais corretas de um ponto de vista científico.

Abordaremos também, acessoriamente, dois tipos de pessoas coletivas associadas aos pagamentos e recebimentos dos valores resultantes da exploração dos direitos de imagem dos desportistas: as Sociedades Desportivas, enquanto entidade patronal que adquire a exploração dos direitos de imagem dos seus atletas e que tem dificuldade em justificar os valores pagos e esse título; e as Sociedades “*rent-a-star*” a quem os desportistas cedem a exploração dos seus direitos de imagem, e que, posteriormente, cede ao Clubes/SAD esses direitos, durante a vigência do contrato de trabalho desportivo.

Palavras-chave:

Tributação; Direitos de imagem; Tributação de direitos de imagem; Sociedades desportivas; Contrato de trabalho desportivo; Sociedades “*rent-a-star*”

ABSTRACT

The following thesis is mainly about the income obtained by individual sportspersons that result from the exploitation of their image rights, a subject that rises great controversy.

We propose to identify the categories that have been used in the framework of this type of income, taking a position on which qualifications seem to be more correct from a scientific point of view.

We will also approach two types of legal persons associated with the payments and receipts of the values resulting from the exploitation of the image rights of sportspersons: Sports Societies, as an employer that acquires the exploitation of the image rights of its athletes and that has difficulty in justify the amounts paid and that security; and "*rent-a-star*" Companies, to whom the sportspeople give away the exploitation of their image rights, and that, grants to the Clubs / SAD those rights, during the term of the contract of sports work.

Key words:

Taxation; Image rights; Taxation of image rights; Sports societies; Sports work contract; "*Rent-a-star*" companies.

Índice

1. Introdução	11
2. O direito de imagem dos desportistas: a sua dimensão económica	13
3. Tributação dos desportistas em Portugal	16
3.1. Os residentes	16
3.2. Os residentes não habituais	18
3.3. Os não residentes	19
4. Tributação do rendimento gerado pela comercialização dos direitos de imagem: os diferentes tipos de enquadramento em IRS	23
4.1. Rendimento de trabalho	24
4.2. Rendimento de atividades empresariais e profissionais	29
4.3. Rendimentos de capitais	32
4.4. A não incidência	35
5. As pessoas coletivas	37
5.1. Dedutibilidade dos custos suportados por Sociedades Desportivas	37
5.2. Sociedade “ <i>rent-a-star</i> ”	40
5.2.1. Sociedade “ <i>rent-a-star</i> ” real	44
5.2.2. Sociedade “ <i>rent-a-star</i> ” simulada	46
6. Considerações finais	47
7. Bibliografia	49

NOTA PRÉVIA

O Futebol, por ser a modalidade desportiva com maior expressão em termos económicos e de popularidade em Portugal, é também aquela em que mais significativamente se denota um fenómeno de industrialização em seu redor.

Diversos profissionais exploram comercialmente a sua imagem, contudo, em Portugal, são os futebolistas que, no eu toca à produção de rendimentos, assumem uma posição de destaque.

Posto isto, por questões de interesse prática, no presente trabalho, incidimos essencialmente sobre os rendimentos obtidos pela exploração comercial de direitos de imagem de desportistas em geral, contudo, com especial enfoque os futebolistas.

Lista de siglas e abreviaturas

Ac. - Acórdão

Al. – Alínea

Art. – Artigo

Arts. - Artigos

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa

CC – Código Civil

CCT – Contrato Coletivo de Trabalho

CDT – Convenção para evitar a dupla tributação

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CMOCDE – Convenção Modelo da OCDE

CRP – Constituição da República Portuguesa

DGCI – Direção-geral dos Impostos

DL – Decreto-lei

E.E.E. – Espaço Económico Europeu

FPF – Federação Portuguesa de Futebol

IAS – Indexante dos apoios Sociais

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

LGT – Lei Geral Tributária

LPFP – Liga Portuguesa de Futebol Profissional

n.º – Número

n.ºs – Números

ob. cit. – Obra citada

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

p. – Página

pp. – Páginas

Proc. – Processo

RGIT – Regime Jurídico das Infrações Tributárias

R.N.H. – Residentes não habituais

SAD – Sociedade Anónima Desportiva

SJPF – Sindicato dos Jogadores Profissionais de Futebol

s. - Seguinte

ss. - Seguintes

TCAS – Tribunal Central Administrativo Sul

U.E. – União Europeia

% - Por cento

1. Introdução

O desporto tem vivido um crescente processo de profissionalização. Tal processo faz com que o desporto cative, cada vez mais, desportistas de todo o mundo e das mais diversas modalidades, atraídos pelas elevadas remunerações que a indústria oferece.

A complexidade das atividades que praticam, assim como os elevados valores de rendimento e tributação envolvidos, fazem com que a questão tributária constitua um aspeto fulcral na vida dos desportistas profissionais, dedicando-se, por isso, especial atenção a este tipo de rendimentos e sujeitos passivos. É inclusive comum, no plano internacional, a existência de regimes tributários especiais para desportistas.

De todos os tipos de rendimento gerados pelo desporto, uma parte significativa está ligada não à atividade desportiva enquanto atividade física propriamente dita, mas a indústrias que lhe estão associadas como serão a publicidade e as transmissões televisivas.

A partir do começo dos anos 90, com o aumento exponencial dos valores recebidos pelos Clubes ou SAD (daqui em diante meramente designados de Clube/SAD) a título de transmissões audiovisuais, e conseqüentemente, fruto do fenómeno publicitário, houve uma disponibilidade maior por parte dos mesmos para aumentar as retribuições dos atletas, que são os verdadeiros “atores” do futebol enquanto espetáculo.

Assim, com a imagem dos atletas a ter grande projeção, Clubes/SAD e atletas optaram por desdobrar os contratos destes últimos em duas vertentes: uma vertente laboral, e uma vertente de cedência de direitos de exploração de imagem. Desde então temos assistido a uma vasta proliferação de contratos celebrados por desportistas de avultados valores em que as quantias pagas a título de direitos de imagem chegam a ultrapassar a retribuição fruto do contrato de trabalho propriamente dito.

A presente dissertação versa essencialmente sobre o rendimento obtido por desportistas fruto da exploração de direitos de imagem, matéria que suscita grande controvérsia. Propomo-nos identificar as categorias que têm vindo a ser utilizadas no enquadramento deste tipo de rendimento, tomando também posição sobre quais as qualificações que, em casa caso, nos parecem mais corretas de um ponto de vista científico.

Abordaremos também, acessoriamente, dois tipos de pessoas coletivas associadas aos pagamentos e recebimentos dos valores resultantes da exploração dos direitos de imagem dos desportistas: por um lado, o Clube/SAD enquanto entidade patronal que

adquire a exploração dos direitos de imagem dos seus atletas e que, que muitas vezes, tem dificuldade em justificar os valores pagos e esse título e, conseqüentemente, em deduzir tais custos ao seu lucro tributável; de outro lado, temos a Sociedade “*rent-a-star*” a quem os desportistas cedem a exploração dos seus direitos de imagem, e que, posteriormente, cede ao Clubes/SAD esses direitos, durante a vigência do contrato de trabalho desportivo.

Importa, assim, aferir o que realmente motiva os desportistas a deslocalizarem os seus rendimentos e a retirarem receita fiscal dos países de residência, bem como discutir que meios tem o Estado português ao seu dispor para combater a elisão.

2. O direito de imagem dos desportistas: a sua dimensão económica

1

A imagem humana enquanto correspondência à aparência ou configuração exterior da pessoa é um bem jurídico protegido pelo direito à imagem. A Constituição da República Portuguesa enquadra este direito nos direitos pessoais. De acordo com o previsto no artigo 26º n.º 1 da CRP:

“A todos são reconhecidos os direitos à identidade pessoal, ao desenvolvimento da personalidade, à capacidade civil, à cidadania, ao bom nome e reputação, à imagem, à palavra, à reserva da intimidade da vida privada e familiar e à proteção legal contra quaisquer formas de discriminação.”

Acresce o consagrado no artigo 79º n.º 1 do Código Civil, diploma que consagra o direito de imagem como um direito de personalidade: *“O retrato de uma pessoa não pode ser exposto, reproduzido ou lançado no comércio sem o consentimento dela (...)”*. O n.º 2 dispensa o consentimento sempre que tal se justifique por motivos como *“(...) a sua notoriedade, o cargo que desempenhe (...) finalidades científicas, didáticas ou culturais, ou quando a reprodução da imagem vier enquadrada na de lugares públicos, ou na de factos de interesse público ou que hajam decorrido publicamente*. Porém, e de acordo com o n.º 3 do mesmo artigo, a dispensa cessa sempre que *“(...) do facto resultar prejuízo para a honra, reputação ou simples decore da pessoa retratada.”*

De acordo com o artigo 81º do Código Civil, é permitida a exploração comercial do direito de imagem, desde que realizada dentro dos moldes permitidos por lei. O ordenamento jurídico reconhece e permite que a imagem assuma agora uma feição económica, suscetível de ser explorada comercialmente de uma forma lucrativa por diversos profissionais, nomeadamente modelos, desportistas ou outras “celebridades”.²

O direito de imagem de desportistas, em específico, foi definido pela jurisprudência inglesa como:

“The right for any commercial or promotional purpose to use the Player’s name, nickname, slogan and signatures developed from time to time, image, likeness, voice, logos, get-ups, initials, team or squad number (as may be allocated to the Player

¹ Não sendo esta dissertação dedicada à natureza jurídica do direito de imagem, faremos uma breve referência às suas características deste direito que se mostrem relevantes para o seu tratamento no domínio tributário.

² VASCONCELOS, Pedro Pais (2017) – *“Direito de personalidade”*. Coimbra: Almedina pp. 83 - 85

from time to time), reputation, video or film portrayal, biographical information, graphical representation, electronic, animated or computer-generated representation and/or any other representation and/or right of association and/or any other right or quasi-right anywhere in the World of the Player in relation to his name, reputation, image, promotional services, and/or his performances together with the right to apply for registration of any such rights.”³

Este direito tutela simultânea e indissociavelmente valores pessoais e patrimoniais. Mesmo a exploração da imagem numa vertente meramente patrimonial tem uma dimensão personalística, na medida em que sempre será um veículo de projeção da imagem da pessoa retratada.

Juntamente com a imagem, são igualmente explorados outros atributos associados, como são exemplo o nome ou a voz, pelo que a utilização da imagem para fins económicos implica uma exposição da pessoa na sua globalidade, tendo a pessoa retratada impreterivelmente de consentir em tal aproveitamento.

No entendimento de DAVID DE OLIVEIRA FESTAS, o direito à imagem assegura que cabe ao seu titular determinar se, quando e em que termos deve a sua imagem ser captada, exposta, reproduzida ou economicamente explorada, não se limitando o direito de autodeterminação do seu titular ao conteúdo pessoal do direito, abrangendo também o seu conteúdo patrimonial.⁴ Estamos, por isso, perante um direito de personalidade com reconhecido conteúdo patrimonial correspondente ao exclusivo de aproveitamento, utilização ou exploração económica da imagem. Nas palavras do autor, “o aproveitamento económico da imagem é corolário da autonomia pessoal da pessoa e da sua autodeterminação sobre a imagem”.⁵

Também a Lei 54/2017 de 14 de julho, que estabelece o Regime Jurídico do contrato de trabalho do praticante desportivo, do contrato de formação desportiva e do contrato de representação ou intermediação e o CCT celebrado entre o LPFP e o SJPF

³ “ *O direito para qualquer fim comercial ou promocional de usar o nome do jogador, a alcunha, o slogan ou assinaturas desenvolvidas de tempo a tempo, imagem, semelhança, voz, logotipos, get-ups, iniciais, número de equipa ou grupo (que possa ser atribuído ao jogador de tempo em tempo), reputação, representação em video ou filme, informações biográficas, representação gráfica, representação eletrónica, animada ou gerada por computador e/ou qualquer outra representação e/ou direito de associação e/ou qualquer outro direito ou quase-direito do jogador em qualquer lugar do mundo, em relação ao seu nome, reputação, imagem, serviços promocionais e/ou suas performances, juntamente com o direito de solicitar o registo de tais direitos.*” – Tradução da nossa responsabilidade.

Definição apresentada pelo “*High Court of England and Wales*” no Processo “*Proactive Sports Management Ltd v. Wayne Rooney*” (2010) EWHC 1807 (QB).

⁴ FESTAS, David de Oliveira (2009) – Do conteúdo patrimonial do direito à imagem: Contributo para um Estudo do seu Aproveitamento Consentido e Inter Vivos. Coimbra: Coimbra Editora, pp. 53-54.

⁵ FESTAS, David de Oliveira Ob. cit. pp. 124-137.

preveem a exploração económica da imagem, desta vez no âmbito da relação laboral desportiva, introduzindo por isso algumas especificidades. Nomeadamente no que respeita à imagem do coletivo dos praticantes e à transmissão contratual implícita da respetiva exploração comercial.

Contudo, apesar de o direito de imagem ter uma dimensão negativa de impedir terceiros de retirarem vantagens económicas da utilização da imagem de outrem, tem também uma dimensão positiva em que o titular do direito pode explorar economicamente a sua imagem diretamente ou autorizando outra pessoa a explorá-la. Assim, embora reconhecido ao titular do direito o exclusivo de aproveitamento económico da sua imagem, tal não impede também que a exploração seja realizada por outros, por si autorizados ou incumbidos para o efeito.

Sem esquecer, porém, que o titular deverá sempre ser patrimonialmente recompensado. Nas palavras de ALEJANDRO MENEDÉZ MORENO, entendimento que subscrevemos:

“(...) cuando quien cede la imagen es aquel a quien físicamente le corresponde, no parece que esta patrimonialización sea el fruto de la mera cesión de sus características físicas, sino que se deberá, o bien a su atractiva – y por elle rentable – manera de mostrarla o de expresarla (ejemplo de ello serían los y las modelos fotográficos), o bien a que es protagonista de actividades con suficiente repercusión social (el caso de los deportistas de alto nivel), como para que se le recompense económicamente la cesión del derecho a la explotación económica de su imagen. (...)”.^{6 7}

Assim, reiteramos que o titular sempre deverá ser compensado pelos esforços desenvolvidos no sentido de valorizar patrimonialmente a sua imagem, pelo que os frutos desse desenvolvimento deverão ser por si colhidos.

Em suma, o desenvolvimento da exploração económica do direito de imagem é lícito (quando consentido) e amplamente desenvolvido nos tempos que correm, consubstanciando, em certos casos, paralelamente à atividade desportiva, uma significativa fonte de rendimento.

⁶ “ (...) quando quem cede a imagem é quem lhe corresponde fisicamente, não parece que o valor patrimonial seja resultado da mera transferência das suas características físicas, mas que seja devido à sua maneira atraente - e lucrativa - de exibi-la ou expressá-la (exemplo disso seriam os modelos fotográficos), ou o facto de ser protagonista de atividades com repercussão social (caso dos atletas de alto nível), mas sim uma forma de ser economicamente recompensado pela cessão do direito de exploração económica da sua imagem(...)”. – Tradução da nossa responsabilidade.

⁷ MORENO, Alejandro Menéndez (2000) – “Los Derechos de Imagen en la Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, in *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Editorial Lex Nova, S.A., Valladolid, pp. 631-633.

3. Tributação do rendimento dos desportistas em Portugal ⁸

3.1. Os residentes

A residência é, simultaneamente, um elemento de conexão para aplicação da lei fiscal no espaço e um conceito essencial de determinação do âmbito de sujeição pessoal do IRS, uma vez que a incidência do imposto diverge consoante estejamos perante um residente ou um não residente.⁹

*“A condição de residente supõe a presença física, real ou presumida, no território de um determinado Estado, a implicar uma ligação económica (mesmo que só a nível do consumo) e um certo grau de integração social (participação na vida da comunidade e, portanto, desfrute dos bens e serviços proporcionados por esse Estado). Normalmente, o residente terá bens nesse território e obterá aí, pelo menos, uma parcela dos seus rendimentos”.*¹⁰

Tal como os demais contribuintes, os desportistas residentes¹¹ podem ser tributados em sede de IRS pela globalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora do território português, de acordo com o *World Wide Income principle*.^{12 13} Todavia, estão excluídos os casos em que, sendo aplicável Convenção para eliminar a dupla tributação, celebrada entre Portugal (enquanto Estado de residência do beneficiário) e o Estado da fonte, tal CDT atribua competência exclusiva para a tributação daquele tipo de rendimento ao Estado da fonte. Nestes casos, dada a prevalência da CDT sobre a lei

⁸ BORGES, Ricardo da Palma (e outro) – “Portugal: *Tax planning for incoming individual sportspersons*”, in *Global Sports Law and Taxation Reports (GSLTR)*, 1 (2016), pp. 24-30

⁹ PEREIRA, Paula Rosado (2018) – “*Manual de IRS*”. Coimbra: Almedina. pp. 58-59.

¹⁰ MORAIS, Rui Duarte (2014) – “*Sobre o IRS*”. 3ª Edição. Coimbra: Almedina. p. 11.

¹¹ De acordo com os critérios estabelecidos no artigo 16.º do CIRS, relevando para a questão em análise, nomeadamente, os critérios que consideram como residentes os sujeitos passivos que: Permaneçam em território português mais de 183 dias (parciais ou completos, que incluam dormida em território português), seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa; Tendo permanecido por menos tempo, aí disponham, num qualquer dia do período referido anteriormente, de habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual, entre outros critérios. O sujeito passivo torna-se residente desde o primeiro dia de permanência no território português, salvo quando já tenha sido residente no ano anterior, caso em que será considerado residente desde o primeiro dia em que cumpriu um dos requisitos *supra* apresentados. Sendo que a residência fiscal é aferida a cada sujeito passivo do agregado individualmente.

¹² Expressão comumente utilizada que expressa a competência do Estado da residência do contribuinte para tributar todo o rendimento por ele obtido ou todo o património de que seja titular, independentemente do onde ocorreu a formação desse rendimento ou independentemente da localização do património. Também designado de Princípio da territorialidade pessoal ou Princípio da universalidade. - PIRES, Rita Calçada (2018) – *Manual de Direito Internacional Fiscal*. Coimbra: Almedina, p.53.

¹³ Artigo 15.º n.º 1 do CIRS

interna portuguesa, a tributação interna em Portugal seria afastada para aquele rendimento em específico.

Importa referir que, o IRS penaliza aqueles que, ainda que sendo de nacionalidade portuguesa, deslocalizem a sua residência fiscal para “paraísos fiscais”.¹⁴ No entanto tal não será comum em praticantes de modalidades coletivas, considerando que os desportistas por norma serão residentes no país em que se encontre o Clube/SAD com que celebraram contrato de trabalho desportivo.¹⁵

O CIRS está atualmente dividido por seis categorias, sendo que os atletas podem auferir rendimentos de cada uma delas, excetuando-se, em princípio, os rendimentos de pensões. Depois de apurado o rendimento líquido de cada uma das categorias, obtemos o englobamento, que será sujeito às taxas progressivas e por escalões, tal como previstas no artigo 68.º do CIRS. As taxas gerais variam entre 14,50% (para rendimentos coletáveis até €7.091) e 48% (para rendimentos coletáveis superiores a €80.640).

Sobre rendimentos coletáveis superiores a €80.000 incide ainda uma taxa adicional de solidariedade de 2,5% e sobre os superiores a €250.000 uma taxa de 5%.¹⁶ Pelo que, no seguimento do acima exposto, sobre um rendimento coletável superior a € 250.000.000, incide uma taxa total de imposto de 53%. Ao valor da coleta calculada mediante a aplicação das taxas gerais, são ainda efetuadas as deduções à coleta¹⁷. Assim se apura o valor de imposto final devido no caso dos residentes em território português.

¹⁴ Não deixam de ser contribuintes para efeitos de IRS aqueles que alterem a sua residência para países com menor tributação (vulgarmente designados de “paraíso fiscal”), porquanto são ainda havidos como residentes em território português as pessoas de nacionalidade portuguesa que deslocalizem a sua residência fiscal para país, território ou região, sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, no ano em que se verifique aquela mudança e nos quatro anos subsequentes, salvo se o interessado provar que a mudança se deve a razões atendíveis, isto é, quando conseguir demonstrar que a deslocalização da sua residência não foi ditada por motivos exclusivamente ligados à garantia de diminuição ou ausência de tributação – Conforme artigo 16º n.º 5 do CIRS.

¹⁵ RODRIGUES, Abílio (2015) “*Uma análise tributária aos rendimentos dos praticantes desportivos*” Centro de pesquisa e desenvolvimento desportivo. Comité Olímpico de Portugal. p. 6.

¹⁶ Artigo 68.º-A do CIRS.

¹⁷ Artigo 78.º e seguintes do CIRS.

3.2. Os residentes não habituais

Em 2009, foi introduzido no ordenamento jurídico português um regime de tributação específico para residentes não habituais¹⁸. Trata-se de um regime fiscal que procura atrair para Portugal indivíduos de elevados recursos económicos e que, por isso, são sensíveis à tributação que suportam no país de residência.

De facto, os residentes não habituais são sujeitos passivos residentes que por reunirem determinados requisitos beneficiam de um regime fiscal especial. Consideram-se residentes não habituais em território português os sujeitos passivos que, tornando-se fiscalmente residentes¹⁹, não tenham sido residentes em território português em qualquer dos cinco anos anteriores. Estes sujeitos passivos adquirem o direito a ser tributados nos termos de um regime preferencial pelo período de dez anos consecutivos, a partir do ano da sua inscrição como tal.²⁰ Este regime é aplicável não só a novos residentes como também a antigos residentes (de nacionalidade portuguesa, *inclusive*) que, por qualquer motivo não residiram em território português nos últimos cinco anos.

Os residentes não habituais têm essencialmente dois benefícios fiscais distintos, durante o período de 10 anos consecutivos, a contar a partir da sua inscrição como tal : tributação à taxa fixa de 20% sobre os rendimentos líquidos das Categorias A e B, com fonte interna ou estrangeira, auferidos em atividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico definidas na Portaria n.º 12/2010 de 7 de janeiro de 2010²¹; e a aplicação do método de isenção no caso de rendimentos obtidos no estrangeiro, para evitar a dupla tributação jurídica internacional²².

O acesso ao “pacote de benefícios” dos RNH não é, contudo, automático. Os sujeitos passivos que, tornando-se fiscalmente residentes e cumprindo os requisitos legais, pretenderem ser havidos como R.N.H., deverão solicitar a sua inscrição para o efeito no Portal das Finanças²³.

¹⁸ Através do Decreto-Lei 249/2009 de 23 de setembro de 2009.

¹⁹ De acordo com os critérios estabelecido artigo 16º n.º 1 do CIRS.

²⁰ Artigo 16º n.º 8 e 9 do CIRS.

²¹ Artigo 72º n.º 6 do CIRS.

²² Artigo 81º n.º 4 e 6 do CIRS.

²³ De acordo com os critérios estabelecidos no artigo 16º n.º 10 do CIRS, nomeadamente a inscrição como RNH, por via eletrónica, no Portal das Finanças, deverá ser solicitada posteriormente ao ato de inscrição como residente em território português e até a dia 31 de março, inclusive, do ano seguinte àquele em que se torne residente no território português.

Porém, e diferentemente dos artistas²⁴, os desportistas não se encontram previstos na Portaria n.º 12/2010 de 7 de janeiro como profissionais de atividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, pelo que apenas o segundo dos dois benefícios *supra* referidos lhes é aplicável.

3.3. Os não residentes

Os não residentes são pessoas singulares que não preenchem nenhum dos critérios de residência fiscal do artigo 16º CIRS. Encontram-se, por isso, sujeitos a IRS apenas pelos rendimentos obtidos em território português²⁵, de acordo com o princípio da territorialidade.^{26 27}

O CIRS enuncia ao longo do artigo 18º n.º 1 quais os rendimentos que se consideram obtidos em território português. Estão contemplados diversos tipos de rendimento, nomeadamente rendimento de trabalho²⁸ resultante de atividades exercidas em território português ou cujo rendimento seja devido por entidade com residência, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável em Portugal, rendimento de atividades profissionais²⁹ e rendimento de capitais³⁰, quando devidos por entidades com residência, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável em Portugal. Entendemos merecer especial destaque a alínea o), que expõe que se consideram obtidos em território português “*Os rendimentos derivados do exercício, em território português, da atividade de profissionais de espetáculos ou desportistas, ainda que atribuídos a pessoa diferente.*”

Nesta matéria, importa ainda referir o acórdão do TCAS, que se debruçou sobre a incidência, em sede de IRS, dos prémios pagos pela FPF a desportistas não residentes que se encontravam ao serviço da Seleção Nacional de Futebol em jogos fora do território nacional. O Tribunal entendeu que não releva o local da realização do jogo, mas sim o

²⁴ Que constam no n.º 2 da Tabela de atividades de elevado valor acrescentado, para efeitos do disposto nos artigos 72º n.º 6 e do 81º n.º 5 do CIRS, integrada na Portaria 12/2010 de 7 de janeiro de 2010.

2 – Artistas plásticos, atores e músicos; 201 – Artistas de teatro, bailado, cinema, rádio e televisão; 202 – cantores; 203 – Escultores; 204 – Músicos; 205 – Pintores.

²⁵ Artigo 15º n.º 2 do CIRS.

²⁶ Princípio que reconhece ao Estado onde os rendimentos tiveram origem ou em que os bens estão situados o poder de tributar. Não há qualquer conexão entre a tributação e o contribuinte em si mesmo considerado. Também designado de princípio da territorialidade real. - PIRES, Rita Calçada Ob cit. p.53.

²⁷ Nos termos do artigo 18º do CIRS.

²⁸ Artigo 18º n.º 1 al. a) do CIRS.

²⁹ Artigo 18º n.º 1 al. f) do CIRS.

³⁰ Artigo 18º n.º 1 al. g) do CIRS.

facto de a FPF ser residente em Portugal.³¹ O mesmo se passaria se estivessem em causa rendimentos por exploração comercial de direitos de imagem.

Assim, concluímos que qualquer não residente que pratique, em Portugal, atividades desportivas profissionalmente, será tributado em Portugal pelo rendimento daí resultante, porquanto é o local com mais forte conexão ao desenvolvimento da prática desportiva que tem legitimidade tributária.

Os não residentes são, por regra³², tributados a uma taxa fixa, cuja percentagem é de 25% ou 28%, consoante o tipo de rendimento.³³

De entre os não residentes em território português apenas os residentes noutra Estado-membro da U.E. ou do E.E.E. (desse que exista obrigação de cooperação administrativa em matéria fiscal equivalente à estabelecida na U.E.) podem optar por sujeitar determinados rendimentos à tributação pelas taxas gerais progressivas, aproveitando deduções que seriam aplicáveis se os rendimentos fossem auferidos por residentes em território português.³⁴

Se um não residente obtém rendimentos em Portugal, importa também aferir se entre Portugal e o Estado da sua residência foi celebrada CDT aplicável aos rendimentos em questão. Se a resposta for afirmativa, apura-se a competência para tributar aquele rendimento através da CDT.

Ao rendimento obtido por desportistas é, em princípio, aplicável o artigo 17º da CMOCDE. Tal artigo diz-nos em traços gerais, no seu número um, que os rendimentos obtidos por um desportista não residente num determinado Estado, podem ser tributados nesse Estado, enquanto fonte dos rendimentos. Contudo, só estão incluídos no âmbito do artigo 17º os rendimentos provenientes das atividades exercidas na qualidade de desportista. Tendo em conta que o principal objeto deste trabalho são os rendimentos provenientes da exploração de direitos de imagem, resta saber se tais rendimentos, quando recebidos por artistas e desportistas, estão abrangidos pela norma em análise.

Os direitos de imagem são referidos no Comentário 9.5 da CMOCDE que pese embora a referência, não define o conceito. Porém, expõe claramente a necessidade de se

³¹ Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, Processo n.º 02389/08 de 17 de julho de 2008.

³² Exceto rendimentos de capitais, quando obtidos por entidades não residentes sem estabelecimento estável em território português, que sejam domiciliadas em “paraíso fiscal” – Artigo 71º n.º 12 al. b) do CIRS.

³³ Artigo 71º n.º 1 al. a) e d) e n.º 4 al. a) e b) do CIRS.

³⁴ Artigo 71º n.º 8 e 9 e artigo 72º n.º 9 e 10 do CIRS.

distinguir as remunerações por exploração dos direitos de imagem que se relacionam com a performance do desportista, das que não se relacionam.

KLAUS VOGEL³⁵ defende, com base nos Comentários, que é necessário apurar qual a razão de ser e atividade que deram origem aos rendimentos. Apenas caem no âmbito de aplicação do artigo 17º n.º 1 as remunerações por exploração de direitos de imagem cuja exploração tenha uma conexão estreita com exercício da sua atividade profissional enquanto *performance* (que no caso dos desportistas será, em princípio, a competição ou jogo em que participem).

Caso as remunerações não estejam conexas com a sua atividade profissional, serão então enquadráveis noutro artigo. Em princípio, fruto da definição de “*royalties*” que a Convenção apresenta no seu artigo 12º n.º 2, os rendimentos resultantes de direitos de imagem não poderão ser enquadráveis nesse artigo.

Há quem discorde desta interpretação, nomeadamente ISMAEL JIMÉNEZ COMAPIRED, que defende que se deve partir de uma definição mais genérica de “*royalties*”. Considera que se deve ignorar a definição do n.º 2 e enquadrar no artigo 12º tudo quanto for rendimento que “*derive de um bem (que não seja dinheiro nem imóvel) colocado em situações jurídicas que, em linhas gerais são definidas por o titular transferir o seu uso por um determinado tempo, em troca de uma contraprestação*”.³⁶ Acrescenta ainda que o artigo 12º é aquele a que tais rendimentos deverão ser preferencialmente submetidos e que, nessa medida, dificilmente se poderão integrar no artigo 17º.

Afastamo-nos, porém, de tal posição, porquanto as definições previstas na convenção são imprescindíveis à sua interpretação, pelo que as definições tal como apresentadas do direito interno de cada Estado, apenas são atendíveis caso a Convenção seja omissa a esse respeito.

Posto isto, entendemos que deverá ser aplicável o artigo 17º sempre que o rendimento tenha conexão estreita com exercício da sua atividade profissional. Se assim não for, deverá ser aplicável o artigo 21º sobre a epígrafe “Outros rendimentos”, aplicável

³⁵ Vogel, Klaus e Alexander Rust (2015) – “*Klaus Vogel on Double taxation Conventions*” edited by Ekkehart Reimer and Alexander Rust., volume II, 4th edition, The Netherlands: Kluwer Law International, pp. 1291 - 1293

³⁶ COMPAIRED, Ismael Jiménez (2001) – “*El régimen tributario de la explotación comercial de la propia imagen*”. Madrid: Marcial Pons. pp. 94 – 103 *Apud.* HERNÁNDEZ, Clavijo (1980) “*Los rendimientos del capital mobiliario en el nuevo IRPF*”. Civitas. p. 85.

aos rendimentos não previstos nos restantes artigos da Convenção e que atribui competência exclusiva para a tributação ao Estado de residência.

4. Tributação do rendimento gerado pela comercialização dos direitos de imagem: os diferentes tipos de enquadramento em IRS

O IRS, é o imposto destinado à tributação do rendimento das pessoas singulares e, como tal, incide sobre o valor anual dos rendimentos das diversas categorias previstas no CIRS.

Assim, quando incluídas em qualquer uma das categorias previstas no CIRS, as quantias auferidas pelos atletas a título de exploração de direitos de imagem também constituem rendimento tributável. Tal sucede independentemente de a exploração ser levada a cabo pelo próprio, no âmbito de um contrato laboral - em que a cedência dos direitos de exploração da sua imagem surge agregada ao contrato de trabalho celebrado exclusivamente entre o Clube/SAD e o atleta - ou de ocorrer por via de uma entidade cessionária, pessoa coletiva com a qual o atleta celebrou previamente um contrato extralaboral, pelo qual transferiu, para a referida entidade, os direitos de exploração da sua imagem.

Estamos perante diferentes tipos de rendimentos, pelo que deverão ser enquadrados consoante a sua natureza jurídica e qualificação tributária, sendo que no seio da atividade desportiva os rendimentos mais relevantes integram as Categorias A (Rendimentos de trabalho dependente), B (Rendimentos empresariais e profissionais) ou E (Rendimentos de capitais).

Ao longo dos próximos subcapítulos abordaremos cada uma das categorias em que o rendimento derivado da exploração dos direitos de imagem pode ser enquadrado. Propomo-nos, assim, abordar cada um dos tipos de enquadramento possível, com o intuito de apresentar, em cada caso, as qualificações que nos parecem mais corretas do ponto de vista científico.

4.1. Rendimento de trabalho

Os atletas que celebraram contratos de trabalho desportivo³⁷ com Clubes/SAD podem receber destes diversos tipos de remunerações enquadráveis na categoria de rendimentos de trabalho dependente³⁸.

De acordo com o n.º 2 do artigo 2.º do CIRS, que embora não defina o conceito de remuneração, apresenta uma ampla enumeração dos diversos tipos de pagamentos que constituem rendimentos de trabalho dependente, entendem-se por remunerações:

“(…) designadamente ordenados, salários, vencimentos, gratificações, percentagens, comissões, participações, subsídios ou prémios, senhas de presença, emolumentos, participações em multas e outras remunerações acessórias, ainda que periódicas, fixas ou variáveis, de natureza contratual ou não.”

Deste modo, pese embora, em princípio, o salário se traduza na quantia mais significativa de entre as percebidas pelo atleta, existem outras remunerações que compõem a totalidade do vencimento. Assim, enquadram-se como rendimento de trabalho dependente tanto as quantias normais e periódicas, que serão o caso do salário, subsídio de refeição, contrato de seguro, subsídio de residência ou equivalente ou a utilização de casa de habitação e veículo fornecidos pelo Clube/SAD, como as quantias de carácter mais irregular ou pontual, designadamente, prémios de assinatura, prémios em função de objetivos, despesas de transporte, entre muitas outras.

Contudo, a questão que se impõe é se o rendimento pago pelo Clube/SAD, a título de contraprestação pela cedência do direito de exploração da sua imagem do atleta, deverá ou não ser considerado salário. É a esta questão, que dedicamos a continuação do presente capítulo.

O CCT aplicável aos jogadores profissionais de futebol, modalidade com maior expressão em Portugal, quer económica, quer em termos de popularidade, define que *“Consideram-se como retribuição todas as prestações, em dinheiro ou em espécie,*

³⁷ Aquele pelo qual o praticante desportivo se obriga, mediante retribuição, a prestar atividade desportiva a uma pessoa singular ou coletiva que promova ou participe em atividades desportivas, no âmbito de organização e sob a autoridade e direção desta – definição do Artigo 2º al. a) da Lei n.º 54/2017 de 14 de julho.

³⁸ GARCIA, Ana María Delgado (e outros) (2008) – *Fiscalidad del deporte*. Barcelona: Librería Bosch, S.L., pp. 192 – 194.

recebidas pelo jogador, como contrapartida do exercício da sua atividade, salvo as exceções expressamente previstas na lei.”³⁹

Quanto aos direitos de imagem em específico, o Regime Jurídico do contrato de trabalho do praticante desportivo, do contrato de formação desportiva e do contrato de representação ou intermediação estabelece, no artigo 14.º, sob a epígrafe “Direito de imagem”:

*“Todo o praticante desportivo tem direito a utilizar a sua imagem pública ligada à prática desportiva e a opor-se a que outrem a use para exploração comercial ou para outros fins económicos, sem prejuízo da possibilidade de transmissão contratual da respetiva exploração comercial.”*⁴⁰

Porém, acrescenta o n.º 2 do mesmo artigo “Ficam ressalvados os direitos da entidade empregadora desportiva quanto à imagem do coletivo dos praticantes, direitos que podem ser objeto de regulamentação em sede de contratação coletiva.”

Mais uma vez exemplificativamente analisando o CCT celebrado ente a LPFP e o SJPF, podemos detetar, nos números 2 e 3 do artigo 38.º, uma clara distinção entre duas realidades que se encontram definidas como estanques: a exploração da imagem no jogador no plano individual, por um lado, e por outro a exploração de imagem do jogador quanto integrado no coletivo.

O n.º 2 define que: “O direito ao uso e exploração da imagem do jogador compete ao próprio no plano meramente individual, podendo este ceder esse direito ao clube ao serviço do qual se encontra durante a vigência do respetivo contrato.” Já o n.º 3 expõe “Fica ressalvado o direito de uso da imagem do coletivo dos jogadores de uma mesma equipa por parte do respetivo clube ou sociedade desportiva.”

Nesta conformidade, esclarece a Circular n.º 17/2011, da à data DGCI e atual AT, que o direito de imagem do atleta se transmite implicitamente para o Clube/SAD com que celebrou o contrato de trabalho desportivo. Isto é, sendo tal transmissão inevitável, o Clube/SAD pode, na vigência de tal contrato, explorar o direito de imagem do jogador quando integrado no coletivo, dispensando-se qualquer formalidade.⁴¹ Acrescenta ainda que os rendimentos daí resultantes se enquadram na Categoria A nos termos do artigo 2.º do CIRS.

³⁹ Artigo 31.º n.º 1 do CCT celebrado entre a Liga Portuguesa de Futebol Profissional e o Sindicato dos Jogadores Profissionais de Futebol.

⁴⁰ Artigo 14.º n.º 1 da Lei 54/2017 de 14 de julho.

⁴¹ Neste sentido, Decisão Arbitral do CAAD, Processo n.º 345/2016-T, pp. 26-28.

Pese embora o esclarecimento facultado pela DGSJ na Circular *supra* mencionada, não foi, contudo esclarecido, em que tipo de remunerações de trabalho dependente consistem as recebidas a título da exploração de direitos de imagem. No nosso entender, as retribuições por direitos de imagem pagas pela entidade patronal deverão ser enquadradas, enquanto rendimentos de trabalho dependente em geral, como retribuições acessórias, tal como previstas no art. 2.º n.º 3, al. b) do CIRS. Os direitos de imagem não constam expressamente elencados ao longo dos números do artigo 2 n.º 3 b), porém preenchem os requisitos da previsão geral, nomeadamente “i) Sejam auferidos devido à prestação de trabalho ou em conexão com esta; e ii) Constituam para o respetivo beneficiário uma vantagem económica”.⁴²

Alguns autores (corrente minoritária) entendem que tal rendimento deve ser, fruto das suas características, impreterivelmente qualificado como rendimento de capitais. ISMAEL JIMÉNEZ COMPAIRED defende que o âmbito em que o direito de imagem é cedido não influencia o seu enquadramento numa Categoria de rendimento (mesmo que associado a um contrato de trabalho). Acrescenta ainda que, caso legislador quisesse fazer depender o tipo rendimento da forma como é cedido, tê-lo-ia indicado expressamente, como acontece, a título de exemplo, com os rendimentos procedentes da propriedade intelectual.⁴³

Já no entendimento de ALEJANDRO MENÉZES MORENO, que assume uma posição intermédia, para que possamos qualificar devidamente este tipo de rendimento devemos, antes de mais, determinar a que título é que o direito foi transferido. Ensina que existem duas circunstâncias distintas: a primeira é aquela em que quem cede a imagem não é aquele a quem a imagem efetivamente corresponde - caso em que tais rendimentos deverão ser havidos como rendimentos de capitais; e a segunda consiste em os rendimentos resultarem de uma cedência de direitos de imagem levada a cabo pelo seu próprio titular - caso em que, se a cedência foi “uma consequência implícita do contrato de trabalho” tais rendimentos deverão ser considerados rendimento de trabalho. No mesmo sentido, PLAZA JABAT, que defende que “*la retribución será calificada em función de sus pactos*”, pelo que, caso as partes vinculem num só contrato a atividade laboral e os direitos de imagem, estamos perante rendimento de trabalho. Se os contratos

⁴² PEREIRA, Paula Rosado Ob. cit. p. 68.

⁴³ COMPAIRED, Ismanel Jiménez. Ob. cit. pp. 70 – 78.

estiverem dissociados, no que respeita a rendimentos resultantes da exploração comercial de direitos de imagem, estamos perante rendimentos de capitais.⁴⁴

Já a doutrina maioritária defende que estando a exploração dos direitos de imagem associada ao desempenho do trabalho, tais rendimentos deverão ser qualificados enquanto rendimento de trabalho, independentemente da forma como foram contratualizados.

Assim defende ESTEBAN QUINTANA FERRER. Entende que a utilização da imagem do atleta por parte do Clube/SAD é consubstancial à prestação do trabalho e que, sempre que estejamos perante uma cessão direta ao empregador (Clube/SAD) e no âmbito de uma relação laboral, tais rendimentos deverão ser tidos como rendimentos de trabalho. O autor acrescenta ainda a ideia de que, o desempenho e a imagem do desportista são indissociáveis, logo os rendimentos resultantes da exploração da sua imagem não podem não ser considerados rendimento de trabalho.⁴⁵

Neste seguimento, MANUEL MARTIN MORO destaca os três aspetos essenciais para que os rendimentos resultantes da exploração de imagem sejam considerados como rendimentos de trabalho:

1. Que a utilização da imagem seja inerente ao desempenho [ou promoção] da atividade do atleta;
2. Que os rendimentos não derivem de uma exploração levada a cabo por um terceiro alheio à relação laboral;
3. Que a utilização da imagem do atleta por parte do Clube/SAD seja consubstancial à prestação do trabalho que levou à celebração do contrato de trabalho.⁴⁶

Em suma, quando os atletas que se encontram vinculados a um Clube/SAD através de contrato de trabalho desportivo, em princípio, todas as quantias que recebem do Clube/SAD serão consideradas retribuição. Os rendimentos que obtém a título de direitos de imagem não serão exceção. Considera-se que existe ligação estreita entre a exploração dos direitos de imagem e o desempenho do trabalho, pelo que a remuneração por direitos de imagem, será um rendimento de trabalho.

⁴⁴ MORENO, Alejandro Menéndez. Ob cit. pp. 631-634.

⁴⁵ GARCIA, Ana María Delgado. Ob. cit. pp. 197 – 201

⁴⁶ MORO, Manuel Martin, “*La cesión de los Derechos de Imagen de los Deportistas Profesionales*”, Tesis doctoral inédita, 2012, pp. 560 - 561 <https://ciencia.urjc.es/bitstream/handle/10115/11405/TEXT0%20DEFINITIVO%20Martin%20Moro.pdf?sequence=1&isAllowed=y>, consult. em 22/Jun/2018.

Porém, temos que reconhecer que é um pouco redutora a classificação, apresentada pela AT, na Circular 17/2011, de 19 de maio de 2011, que nos diz que todos os rendimentos obtidos por um jogador com a cedência do seu direito de imagem a um Clube/SAD residente em território português, com o qual celebrou um contrato de trabalho desportivo, qualificam-se como rendimentos de trabalho. Classificar os rendimentos através do critério da “fonte pagadora” pode levar a classificações pouco rigorosas. Pelo que, devemos ser prudentes ao analisar cada um dos requisitos e atender, desde logo, ao primeiro dos requisitos acima indicado: a remuneração por exploração da imagem do atleta, para que seja considerada rendimento de trabalho, sempre terá que ser “inerente ao desempenho da atividade do atleta”.

Importa referir que ao rendimento bruto desta categoria efetuam-se as deduções específicas algumas com particular relevância prática para os desportistas, nomeadamente: €4104 ou o valor pago a título de contribuições obrigatórias para a Segurança Social, conforme o que consista no valor mais elevado⁴⁷; 150% do valor pago à Associação Sindical (SJPF, por exemplo) ; 100% (até ao limite de 2.144,50⁴⁸) das importâncias despendidas na constituição de determinados tipos de seguro de doença, acidentes pessoais e de vida, pelos sujeitos passivos que desenvolvam profissões de desgaste rápido, considerando-se como profissão de desgaste rápido, entre outras, a de praticante desportivo⁴⁹. O rendimento líquido do trabalho dependente obtido por residentes é obrigatoriamente sujeito a englobamento⁵⁰.

Para além da especificidade do artigo 27º do CIRS, relativamente às deduções específicas das profissões de desgaste rápido, em que se incluem os praticantes desportivos, existem ainda duas outras especificidades, aplicáveis a profissionais do desporto: a não incidência de IRS sobre rendimentos, quando sejam tributados em IRC; e a não incidência em IRS sobre determinados rendimentos, nomeadamente determinadas bolsas de mérito e formação e prémios de reconhecimento do valor e mérito de êxito desportivos.⁵¹

Os desportistas que sejam residentes não habituais e afixarem, em território português rendimentos de Categoria A, por não constarem da Tabela de atividades de

⁴⁷ Artigo 25º n.º1 al. a) e n.º 2 do CIRS.

⁴⁸ O limite indicado no artigo 27º n.º 1 do CIRS *in fine* é de cinco vezes o valor do IAS, que em 2018 é de € 428,90. Uma vez que $5 \times 428,90 = 2.144,50$, esse corresponde ao valor máximo dedutível.

⁴⁹ Artigo 27º n.º 1 e 2 do CIRS.

⁵⁰ Artigo 22º n.º 1 e n.º 3 al. b) *a contrario* do CIRS.

⁵¹ Artigo 12º n.º 3 e n.º 5 do CIRS.

elevado valor acrescentado, integrada na Portaria 12/2010 de 7 de janeiro de 2010, têm nesta matéria um tratamento em tudo semelhante ao dos residentes. Inicialmente havia a expectativa de que os desportistas, tal como os artistas, integrassem a lista de profissionais de atividades de elevado valor acrescentado, com caráter científico, artístico ou técnico. Contudo, talvez com receio de que o Regime dos RNH despoletasse uma polémica idêntica à que surgiu em Espanha, no ano de 2005, com a “*Lei Beckham*”, o Governo optou por não incluir os desportistas na Portaria. Tal decisão não deixa de merecer críticas, porquanto configura uma **injustiça** para os desportistas.⁵²

Já os rendimentos de Categoria A auferidos por não residentes estão excluídos do regime de englobamento⁵³. Tais rendimentos são tributados por retenção na fonte a título definitivo, à taxa liberatória de 25%⁵⁴. Porém, se embora não residente em Portugal o sujeito passivo for residente num outro Estado membro da E.U. ou do E.E.E. (desde que exista intercâmbio de informação em matéria fiscal), poderá aplicar-se um regime idêntico ao do englobamento opcional.^{55 56}

4.2. Rendimento de atividades empresariais e profissionais

Quando os atletas não têm relação laboral com nenhum Clube/SAD ou entidade desportiva (como é o caso de modalidades como o golfe ou o ténis, por exemplo) atuam como profissionais individuais. Os rendimentos que obtém, seja a título de prémios ou de pagamentos por participação em competições ou torneios são classificados rendimentos empresariais e profissionais, enquadráveis na Categoria B. Senão vejamos, de acordo com o artigo 3.º do CIRS, consideram-se rendimentos empresariais e profissionais, entre outros, “os auferidos no exercício, por conta própria, de qualquer atividade de prestação de serviços (...) qualquer que seja a sua natureza (...)”.⁵⁷

Embora este tipo de rendimentos seja essencialmente obtido por atletas individuais, por prestarem os seus serviços de forma independente e à margem de

⁵² BORGES, Ricardo da Palma (e outros) (2010) – “*The taxation of sportspeople in Portugal*” in *Fiscalidade: Revista de Direito e gestão Fiscal* n.º 43 julho – setembro 2010 pp. 63-78.

⁵³ Artigo 22º n.º 3 al. a) do CIRS.

⁵⁴ Artigo 71º n.º 4 al. a) do CIRS.

⁵⁵ Artigo 71º n.º 8 a 11 e artigo 17º-A do CIRS.

⁵⁶ PEREIRA, Paula Rosado Ob. cit. pp. 80-82.

⁵⁷ Artigo 3.º n.º 1 al. b) do CIRS.

qualquer entidade patronal, também atletas que pratiquem desportos coletivos, podem obter rendimentos desta categoria, nomeadamente quando não estejam a desenvolver tal “negócio” ao abrigo da sua entidade patronal e atuem na qualidade de empresário profissional.⁵⁸

Os rendimentos procedentes da exploração dos direitos de imagem do atleta, sempre que o atleta atue por conta própria, são enquadráveis nesta categoria. Isto é, sempre que o atleta desenvolva, como atividade principal, paralelamente à competição desportiva, a exploração da sua própria imagem, por conta própria, através de uma cessão direta e sem intermediários dos seus direitos de imagem, os rendimentos daí resultantes são também considerados rendimentos empresariais e profissionais.

Tal sucede com os rendimentos obtidos pelo atleta quando ele mesmo, enquanto titular do direito de imagem, celebra contratos de publicidade diretamente com as empresas que vão utilizar a sua imagem, sem a intermediação de empresas de marketing e publicidade ou sem que o negócio seja celebrado por uma empresa que explore os seus direitos de imagem. É também essencial que o atleta não esteja envolvido no negócio sobre a alçada da sua entidade patronal. O objeto do contrato pode ser um anúncio publicitário, uma entrevista ou reportagem ou a presença num evento.

Em suma, e nas palavras de ALEJANDRO MENÉNDEZ MORENO:

“La explotación del derecho de imagen produce rendimentos de actividades económicas cuando el titular del derecho de imagen no lo rentabiliza mediante su mera cesión a um terceiro (lo que daría lugar a um rendimiento del capital) ni em el marco global e idiferenciado de uma relación laboral (lo que sería um rendimiento del trabajo), sino que el próprio titular lleva a cabo la explotación económica de esse derecho de imagen, por su cuenta e riesgo, utilizando para ello los factores de producción necesarios y que considere idóneos para obtener la máxima rentabilidad de esa explotación (...)”.^{59 60}

⁵⁸ São exemplo disso os rendimentos obtidos pelos atletas quando competem representando as suas Seleções Nacionais ou quando participam em “Jogos de Estrelas” (eventos desportivos sob a forma de torneios ou jogos singulares, em que competem entre si atletas de diferentes Clubes/SAD, e em que cada um deles cobra individualmente pela sua presença).

⁵⁹ “A exploração do direito de imagem produz rendimentos de atividades económicas quando o proprietário do direito de imagem não o rentabiliza pela mera cedência a um terceiro (o que resultaria em retorno de capital) nem através de uma relação de trabalho (o que seria rendimento de trabalho), sendo o próprio titular do direito a levar a cabo a exploração económica do direito de imagem, por sua conta e risco, utilizando para isso os fatores de produção necessários e considerados adequados para obter a máxima rentabilidade. dessa exploração (...)”. – Tradução nossa.

⁶⁰ MORENO, Alejandro Menéndez. Ob cit., pp. 637 e 638.

Por todas as características da categoria acima expostas, este tipo de qualificação de rendimento é mais habitual em atletas individuais (praticantes de ténis, golfe, etc.) do que em atletas que desenvolvem a sua atividade desportiva integrada num coletivo. Porém, e independentemente da modalidade praticada, serão rendimentos de categoria B os obtidos com a exploração de direitos de imagem, desde que, cumulativamente:

1. O desportista atue como empresário profissional;
2. Os rendimentos sejam auferidos por conta própria.

Apurados os requisitos essenciais para que um rendimento seja considerado empresarial e profissional, resta expor como será tributado, consoante a residência do desportista.

Os residentes podem ser tributados pelos seus rendimentos de Categoria B de duas formas distintas: no âmbito do regime simplificado (caso não tenham ultrapassado no exercício anterior o montante anual líquido de € 200.000,00 nesta categoria, exceto se não pretenderem ⁶¹⁾ ou da contabilidade⁶². Podem ainda optar pela tributação de acordo com as regras da Categoria A, caso os rendimentos auferidos resultarem de serviços prestados a uma única entidade.⁶³

A determinação do valor tributável no âmbito do regime simplificado é feita por aproximação, o valor dedutível é o que resultar da aplicação dos coeficientes legalmente previstos, *in casu*, 25% ⁶⁴. Já no âmbito da contabilidade, a determinação do rendimento é feita de acordo com as regras do CIRC⁶⁵. Em ambos os casos, aplicam-se as deduções relativas às profissões de desgaste rápido, como é o caso da profissão de praticante desportivo.⁶⁶ No que respeita a deduções à coleta, tem particular para quem auferir rendimentos de Categoria B, a dedução de 15% do montante de IVA suportado.⁶⁷

A alguns dos rendimentos de Categoria B (apenas os previstos no artigo 81º n.º 5 do CIRS) obtidos no estrangeiro, por residentes não habituais, aplica-se o método de isenção caso possam ser tributados no outro país ou Estado contratante, no caso ter sido

⁶¹ Artigo 28 n.º 2 e n.º 4 do CIRS.

⁶² Artigo 28º n.º 1 e 2 do CIRS.

⁶³ Artigo 28º n.º 8 do CIRS.

⁶⁴ Artigo 31º n.º 1 al. b) do CIRS.

⁶⁵ Artigo 32º do CIRS.

⁶⁶ Artigo 27º do CIRS.

⁶⁷ Artigo 78º-F do CIRS.

celebrada, entre Portugal e o país estrangeiro, Convenção para eliminar a dupla tributação⁶⁸. Os restantes rendimentos de Categoria B (os não previstos no artigo 81º n.º 5 do CIRS) obtidos no estrangeiro, assim como os obtidos em Portugal, são tributados nos mesmos termos dos rendimentos de Categoria B dos residentes.

Os não residentes vêm o seu rendimento de atividades empresariais e profissionais, obtido em território português, tributado por retenção na fonte a título definitivo, à taxa liberatória de 25%.⁶⁹ Relativamente aos não residentes que sejam residentes num outro Estado membro da E.U. ou do E.E.E. (desde que exista intercâmbio de informação em matéria fiscal), é-lhes aplicável, opcionalmente, um regime próximo ao do englobamento.⁷⁰

4.3. Rendimentos de capitais

Como referido previamente, os rendimentos obtidos por exploração de direitos de imagem também podem ser tributados a título de rendimentos de capitais. Tal retira-se, desde logo, da leitura da definição legal de rendimentos de capitais.

“Consideram-se rendimentos de capitais os frutos e demais vantagens económicas, qualquer que seja a sua natureza ou denominação, sejam pecuniárias ou em espécie, procedentes, direta ou indiretamente, de elementos patrimoniais, bens, direitos ou situações jurídicas, de natureza mobiliária, bem como da respetiva modificação, transmissão ou cessação, com exceção dos ganhos e outros rendimentos tributados noutras categorias.”⁷¹

Pese embora a definição seja bastante abrangente e possa, pela sua ampla definição, incluir todos os rendimentos fruto de direitos de imagem, há que atentar na especificidade de cada caso e analisar a que título se deu a cedência, isto é, qual foi o negócio jurídico celebrado.

Diferentemente do que sucede noutros regimes fiscais, a legislador português não atribui qualificação tributária ou refere expressamente os direitos de imagem como rendimentos de Categoria E, como faz, por exemplo com o direito de propriedade

⁶⁸ Artigo 81º n.º 5 al. a) e b) do CIRS.

⁶⁹ Artigo 71º n.º 4 al. a) do CIRS.

⁷⁰ Artigo 71º n.º 8 a 11 e artigo 17º-A do CIRS.

⁷¹ Artigo 5.º n.º 1 do CIRS.

intelectual ou industrial no artigo 5.º n.º 2 al. m) do CIRS. Porém, da expressão “designadamente” prevista no fim do n.º 2 do mesmo artigo se retira que não estamos perante uma tipicidade fechada e que o legislador, embora tente prever, ao longo das extensas alíneas do n.º 2 do artigo 5.º, os diversos tipos de rendimentos de capitais, reconhece que tal não é possível. Daí o n.º 2 ser um número meramente exemplificativo, tal como nos indica a aludida expressão *in fine*.

Sendo, nessa conformidade, rendimento de capital tudo quanto couber na definição legal inscrita no n.º 1 do artigo 5.º do CIRS, exceto, tal como indica o mesmo número, os rendimentos tributados noutras categorias.

Assim, sempre que o atleta aufera rendimentos fruto da cedência da exploração dos seus direitos de imagem, tais valores são suscetíveis de serem considerados rendimentos de capitais, exceto em duas circunstâncias: quando tal cedência seja feita no âmbito de uma relação laboral – caso em que em causa estão rendimentos de trabalho; ou sempre que a cedência seja realizada no exercício de atividade comercial, levada a cabo pelo próprio titular dos direitos e por conta própria, sem que exista, porém, pessoa interposta – configurando aqui rendimentos empresariais e profissionais.

Excluídas ambas as situações previamente analisadas, os rendimentos resultantes da exploração de direitos de imagem configuram-se na categoria de rendimentos de capital quando o titular originário dos direitos autorize a sua exploração por um terceiro. Porém, o cessionário terá de ser um terceiro que não esteja ligado ao atleta por qualquer relação laboral prévia.⁷² São exemplo, os casos em que o titular do direito de imagem cede a sua exploração, por exemplo a empresas de publicidade, que posteriormente negociarão com marcas que pretendem utilizar a imagem do atleta.

Entendemos, porém, que o facto de um desportista ter grande notoriedade, pode levar a que o Clube/SAD pretenda explorar a sua imagem mais amplamente e, nesse sentido, efetuar pagamentos para a exploração da sua imagem em negócios que não se relacionem com a atividade do desportista, propriamente dita. Neste caso, a entidade patronal atua como qualquer outra Sociedade a quem o desportista tenha cedido os direitos de exploração comercial da sua imagem. Mesmo estando cientes da dificuldade de análise destes casos que se encontram em “zonas cinzentas”, não podíamos deixar de os referir.

⁷²MORÓN PÉREZ, C., “La tributación de los deportistas”, *Anales de derecho*, número 30, <http://goo.gl/zgTbKW>, consult. em 22/Jun/2018, págs 179-181.

Assim, serão qualificadas como rendimento de capital, tal como configurado na Categoria E, todas as vantagens económicas que procedem diretamente da transmissão ou cessão do direito à exploração da imagem ou do consentimento ou autorização para a sua exploração, desde que não tributadas noutras categorias, nomeadamente na Categoria A (rendimento de trabalho dependente) ou Categoria B (rendimento empresarial e profissional).

Os rendimentos de capitais obtidos em território português por residentes são sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, a taxas liberatórias. Caso o rendimento seja pago por ou através de entidades com sede, direção efetiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento e que disponham ou devam dispor de contabilidade organizada, a retenção é efetuada à taxa liberatória de 28%. A mesma taxa é aplicável se rendimento de valores mobiliários for devido a residente por entidade sem domicílio em território português a que seja imputável o pagamento, que paga ou coloca os rendimentos à disposição por intermédio de entidades mandatadas por devedores ou titulares que ajam por conta de outrem.⁷³ O rendimento previsto no artigo 71º n.º 1 b) é sujeito à taxa de 35% se devido por entidades não residentes sem estabelecimento estável em território português e que sejam domiciliadas em “paraíso fiscal”.⁷⁴ Em ambos os casos (alínea a) e b) do n.º 1), o rendimento pode ser sujeito a englobamento desde que não tenha sido obtido no âmbito do exercício de atividades empresariais e profissionais.⁷⁵

No caso de rendimento de capitais devido a residente por entidade sem domicílio em Portugal a que seja imputável o pagamento e sem que haja um agente pagador mandatado para o pagamento em causa, é igualmente tributado a 28%, mediante taxa autónoma, podendo este rendimento também pode ser englobado.⁷⁶

Os residentes não habituais são tributados pelos seus rendimentos de Categoria E obtidos em Portugal da mesma forma que os residentes. Quanto aos rendimentos de capitais obtidos no estrangeiro, aplica-se o método de isenção, desde que possam ser tributados no Estado da fonte.⁷⁷

Já os rendimentos de capitais obtidos por não residentes, consoante a sua configuração como *royalties* ou não, são sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, à

⁷³ Artigo 71º n.º 1 al. a) e b) do CIRS.

⁷⁴ Artigo 71º n.º 12 al. c) do CIRS.

⁷⁵ Artigo 71º n.º 6 do CIRS.

⁷⁶ Artigo 72º n.º 1 al. d) e n.º 8 do CIRS.

⁷⁷ Artigo 81º n.º 5 do CIRS.

taxa liberatória de 25%⁷⁸ ou são tributados à taxa liberatória ou autónoma de 28%⁷⁹, respetivamente. Porém, estes últimos, quando obtidos em Portugal por residentes em “paraísos fiscais” são tributados à taxa liberatória de 35%.⁸⁰ Acresce que não há possibilidade de deduções pelo que a taxa aplicável incide sobre o rendimento bruto.⁸¹ Em certos casos, os não residentes que sejam residentes noutra Estado-membro da U.E. ou do E.E.E. (desde que exista obrigação de cooperação administrativa) podem optar por um regime idêntico ao englobamento.⁸²

4.4. A não incidência

Outra configuração teoricamente possível seria a de considerar que, os rendimentos derivados da exploração de direitos de imagem, por não terem consagração expressa em nenhuma das Categorias do CIRS, não poderiam ser sujeitos a tributação nesta sede.⁸³

O princípio da reserva material, enquanto instituto do princípio da legalidade tributária, impõe a determinação dos elementos essenciais do imposto, nomeadamente a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes⁸⁴. Assim, a lei ou decreto-lei deve levar a disciplina da incidência (*lato sensu*) do imposto tão longe quanto seja possível.

Porém, o respeito pelo princípio da reserva material, por já não estar ancorado a uma ideia de tipicidade fechada, não impede em absoluto o recurso a conceitos indeterminados ou mesmo a atribuição a alguma discricionariedade à administração fiscal, concedendo assim espaço para a interpretação e valoração das soluções mais adequadas.⁸⁵ Porquanto há também que respeitar outros princípios constitucionais, como o princípio da praticabilidade e o princípio da igualdade fiscal.⁸⁶

⁷⁸ Artigo 71º n.º 4 al. b) do CIRS.

⁷⁹ Artigo 71º n.º 1 al. a) e artigo 72º n.º 1 al. d) do CIRS.

⁸⁰ Artigo 71º n.º 12 al. b) do CIRS.

⁸¹ Artigo 71º n.º 5 do CIRS.

⁸² Artigo 71º n.º 8 a 11 do CIRS.

⁸³ SANTOS, Leonardo Marques (2011) – “Tributação de desportistas: Enquadramento dos rendimentos derivados da exploração de direitos de imagem em sede de IRS” in *Fiscalidade: Revista de Direito e gestão Fiscal* n.º 48 Outubro – Dezembro de 2011 pp. 33-56.

⁸⁴ Artigo 103º n.º 2 da CRP.

⁸⁵ CARLOS, Américo Brás (2016) – “Impostos – Teoria Geral” 5ª edição. Coimbra: Almedina. pp. 111-116.

⁸⁶ NABAIS, José Casalta (2017) – “*Direito Fiscal*” 10ª edição. Coimbra: Almedina. pp. 141 – 149.

Reconhecemos a inevitabilidade da atribuição de alguma margem de indeterminação nas normas que definem o tipo fiscal e entendemos que o conceito de rendimento tributável adotado pelo CIRS, por estar ancorado à conceção de “rendimento-acrécimo”, alarga a sua base de incidência a todo o aumento do poder aquisitivo.

Assim, atendendo a conceções mais modernas e tendencialmente mais amplas do direito fiscal, parece-nos que os rendimentos resultantes da exploração comercial dos direitos de imagem encontram configuração enquanto rendimento tributável em sede de IRS.

5. As pessoas coletivas

5.1. Dedutibilidade dos custos suportados por Sociedades

Desportivas

Consideramos não existir dúvidas quanto à validade dos contratos de exploração comercial de imagem. Consequentemente, é legítima a exploração da imagem do desportista, por parte do Clube/SAD, no âmbito do contrato de trabalho desportivo. No caso do direito de imagem do jogador integrado no coletivo é até implícito⁸⁷.

O Regime jurídico do contrato de trabalho do praticante desportivo, do contrato de formação desportiva e do contrato de representação ou intermediação⁸⁸ esclarece liminarmente essa questão, dispondo:

“Todo o praticante desportivo tem direito a utilizar a sua imagem pública ligada à prática desportiva e a opor-se a que outrem a use para exploração comercial ou para outros fins económicos, sem prejuízo da possibilidade de transmissão contratual da respetiva exploração comercial.”⁸⁹

No mesmo sentido, também o CCT celebrado ente a LPFP e o SJPF: *“Todo o jogador tem direito a utilizar a sua imagem pública ligada à prática do futebol e a opor-se a que outrem a use ilicitamente para exploração comercial ou para outros fins económicos.”⁹⁰*

Porém, e retomando o Regime jurídico do contrato de trabalho do praticante desportivo: *“Ficam ressalvados os direitos da entidade empregadora desportiva quanto à imagem do coletivo dos praticantes, direitos que podem ser objeto de regulamentação em sede de contratação coletiva.”⁹¹* Por sua vez e por remissão do artigo anteriormente mencionado, o Contrato Coletivo de Trabalho, dispõe, relativamente ao direito de imagem individual do jogador que: *“(…) compete ao próprio no plano meramente individual, podendo este ceder esse direito ao clube ao serviço do qual se encontra durante a vigência do respetivo contrato.”⁹²*

⁸⁷ No caso do direito de imagem do jogador quando integrado no coletivo.

⁸⁸ Lei n.º 54/2017 de 14 de julho.

⁸⁹ Artigo 14º n.º 1 da Lei n.º 54/2017 de 14 de julho.

⁹⁰ Artigo 38º n.º 1 do Contrato Coletivo de Trabalho celebrado entre a Liga Portuguesa de Futebol Profissional e o Sindicato dos Jogadores Profissionais de Futebol.

⁹¹ Artigo 14º n.º 2 da Lei n.º 54/2017 de 14 de julho.

⁹² Artigo 38º n.º 2 do Contrato Coletivo de Trabalho celebrado entre a Liga Portuguesa de Futebol Profissional e o Sindicato dos Jogadores Profissionais de Futebol.

E relativamente ao direito de imagem coletivo: *“Fica ressalvado o direito de uso da imagem do coletivo dos jogadores de uma mesma equipa por parte do respetivo clube ou sociedade desportiva.”*⁹³

Feitas as devidas referências legais, é de concluir que o direito de imagem individual do jogador e o direito de imagem do jogador quando integrado no coletivo, sofrem tratamentos jurídicos diferentes. Enquanto este último se transmite implicitamente para o Clube/SAD com o qual celebrou contrato de trabalho desportivo⁹⁴, o direito de imagem individual, mesmo durante a vigência do contrato de trabalho desportivo, continua no plano meramente individual e no âmbito do poder de autodeterminação do desportista.

As motivações da existência do presente Regime, tal como exposto, são atendíveis. Se assim não fosse, o Clube/SAD teria que contratualizar a aquisição dos direitos de imagem de cada um dos seus jogadores. Só dessa forma poderia explorar as imagens do seu coletivo por exemplo nas transmissões televisivas ou nas publicidades estáticas nos estádios.⁹⁵

Assim, uma vez contratualizada a exploração de direitos de imagem de um atleta, assume-se que tal contrato versa sobre os seus direitos de imagem individuais. E não sobre os coletivos, que se transferem automaticamente por força do contrato de trabalho desportivo.

Porém, de acordo com a Circular n.º 17/2011 da DGCI, o Clube/SAD que adquira direitos de imagem de um jogador com o qual vai celebrar contrato de trabalho desportivo, *“deve poder comprovar a mínima adequação entre a sua exploração e os encargos suportados, para que estes possam ser considerados como gastos nos termos do artigo 23º do CIRS.”* Acresce que não pode ser alegado pelo Clube/SAD que os encargos assumidos seriam para garantir, por exemplo, as transmissões televisivas, uma vez que a exploração da imagem do jogador enquanto parte integrante do coletivo já se encontra assegurado pelo contrato de trabalho desportivo.

Pese embora o critério da *“mínima adequação entre a exploração e os encargos suportados”* tal como expresso na Circular, no momento da liquidação, a Autoridade Tributária, tem entendido que o Clube/SAD deverá auferir rendimentos concretizáveis como incremento patrimonial, em consequência da exploração do direito de imagem

⁹³ Artigo 38º n.º 3 do Contrato Coletivo de Trabalho celebrado entre a Liga Portuguesa de Futebol Profissional e o Sindicato dos Jogadores Profissionais de Futebol.

⁹⁴ Circular n.º 17/2011, da DGCI de 19 de maio de 2011.

⁹⁵ Decisão Arbitral do CAAD, Processo n.º 345/2016-T de 10.01.2017.

individual do atleta em questão (quer seja em campanhas publicitárias, sessões fotográficas ou qualquer outro tipo de exploração do direito de imagem em que participasse, exceto os inerentes ao contrato de trabalho desportivo). Só assim têm entendido como dedutível o encargo inicialmente suportado.

Sucede que a dedutibilidade dos gastos e perdas não deve ser aferida tendo em atenção um concreto rendimento, mas sim a atividade da empresa, considerada na sua globalidade. Independentemente da efetiva utilização de um direito de imagem em concreto, a sua aquisição potencia a obtenção de novos patrocínios e garante o cumprimento dos contratos dos patrocínios previamente celebrados. Existe ainda uma outra *nuance* relevante, que consiste no facto de o Clube/SAD só conseguir garantir que os seus desportistas promovem os concorrentes dos seus patrocinadores, se adquirir os direitos de imagem individual deles, pois de outra forma o desportista poderia, no seu plano individual, representar Marcas concorrentes daquelas que patrocinam o Clube/SAD.

O mesmo se dirá a propósito da dedução do IVA suportado na aquisição dos direitos de imagem, uma vez que o critério deverá ser mesmo. Neste sentido, já se pronunciou o TJUE, dizendo que a dedução deverá ser aceite

“(…) mesmo na falta de um nexo direto e imediato entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante, quando os custos dos serviços fazem parte das despesas gerais e são, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos bens que fornece ou dos serviços que presta. Estes custos têm, com efeito, um nexo direto e imediato com o conjunto da atividade económica do sujeito passivo”⁹⁶

Assim, o critério determinante para a decisão de aceitação ou não do custo não deverá ser a obtenção ou não de receita, porquanto a lei apenas exige que o gasto seja incorrido com esse objetivo, não exigindo que esse seja o resultado direto. No nosso entender, o critério determinante deverá antes ser a motivação aferida de acordo com o intuito objetivo da operação (ou *business purpose test*).⁹⁷

⁹⁶ Decisão Arbitral do CAAD, Processo n.º 345/2016-T de 10.01.2017 *Apud.* Ac. do TJUE de 06.09.2012 proferido no Processo n.º C-496/11, que cita jurisprudência anterior do TJCE.

⁹⁷ TAVARES, Tomás Cantista (1999), *Da relação de dependência parcial entre a contabilidade e o Direito Fiscal na determinação da matéria colectável das pessoas colectivas: algumas reflexões ao nível dos custos*", Revista Ciência e Técnica Fiscal, no 396, Outubro – Dezembro de 1999.

Há que fazer uma análise à motivação que presidiu a que a empresa incorresse em tal gasto, que só deverá ser fiscalmente aceite se tiver sido assumido com o objetivo de crescimento e desenvolvimento empresarial, sob pena de as empresas conseguirem reduzir artificialmente o seu lucro tributável.

Aqui chegados, importa, contudo, referir que os gastos assumidos pelos Clubes/SAD com a exploração dos direitos de imagem têm muitas vezes servido para camuflar rendimentos de trabalho e conseguir obter cargas tributárias mais leves para essa parte dos rendimentos que tantas vezes não passam de rendimentos de trabalho parcelados e divididos e dois contratos distintos. Pese embora a dificuldade prática, há que aferir concretamente o intuito que motivou o contrato de exploração comercial dos direitos.

Caso se apure que a motivação foi a obtenção ou garantia de rendimentos, tais gastos são dedutíveis nos termos do artigo 23º do CIRC. (mesmo que o Clube/SAD não logre uma efetiva exploração e conseqüente obtenção direta de rendimento com aquele desportista em concreto). Por outro lado, tendo sido o contrato de exploração de direitos de imagem motivado por interesses alheios à obtenção ou garantia de rendimentos (por exemplo camuflar rendimentos de trabalho), tais gastos já não deverão ser aceites para efeitos de determinação do lucro tributável.

5.2. Sociedade interposta: as Sociedades “rent-a-star”

A fiscalidade, por ter influência direta no rendimento líquido dos sujeitos passivos, está fortemente sujeita a manipulações. Tanto mais em indústrias que movimentam quantias avultadas, como é o caso desporto.

Quando existe um sistema fiscal de tipo dualista, que tanto tributa os rendimentos das pessoas físicas como das pessoas coletivas, pode haver a tentação de interpor sociedades no esquema remuneratório, de forma a repartir a carga fiscal de uma forma mais conveniente. Se a tributação sobre o rendimento das pessoas singulares sofrer uma carga de tributação mais pesada do que o das pessoas coletivas, maior ainda será a tentação.⁹⁸ É precisamente o que sucede em Portugal, por o imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, tributado com taxas progressivas que podem atingir a tributação de

⁹⁸ COMPAIRED, Ismael Jiménez. Ob cit., pp. 20-27.

53% do rendimento. Enquanto que o rendimento das pessoas coletivas é tributado a uma taxa máxima de 25%.⁹⁹

Nas últimas décadas, temos assistido à transferência dos direitos de imagem dos mais populares desportistas,¹⁰⁰ para entidades residentes em zonas recônditas do mapa *mundi*. Apesar dessas regiões não sejam conhecidas por disporem dos melhores recursos humanos no que respeita a gestão de imagem de desportistas, têm regimes fiscais claramente mais favoráveis, e são caracterizadas por uma grande opacidade.

Não obstante o planeamento fiscal através da criação de sociedades interpostas seja um fenómeno generalizado e presente nas mais diversas indústrias, tornou-se especialmente comum entre artistas e desportistas. Daí ter surgido uma designação específica para estes casos: “Sociedades *rent-a-star*.”

De acordo com RUI DIARTE MORAIS, tais sociedades definem-se em traços gerais como a prática em que

*“um artista ou um desportista constitui uma sociedade num país que não o da respetiva residência (preferencialmente num “paraíso fiscal”), a qual tem como objeto social a prestação de serviços, uma atividade empresarial, portanto. O artista ou desportista torna-se empregado da tal sociedade, recebendo um vencimento, tributável no seu país da residência. Ao prestar serviços no estrangeiro (o que será a regra dado o país em que está sedead) serviços esses que, no essencial, serão a prestação pessoal do artista ou desportista em causa, a sociedade não ficaria sujeita a qualquer tributação no país em que exerce tal atividade, uma vez que o caráter efêmero da sua presença não permite configurar a existência de um estabelecimento estável.”*¹⁰¹

De acordo com a definição apresentada por RUI DUARTE MORAIS, o mais comum é os desportistas criarem a própria Sociedade. Contudo, não é essencial. Adicionalmente, tal como realça o autor, é comum os que se tornem funcionários da Sociedade. Porém, os atletas de desportos coletivos, fruto das especificidades da modalidade que praticam, celebram obrigatoriamente contrato de trabalho desportivo com o seu Clube/SAD, pelo que não se podem tornar funcionários da Sociedade que detêm.

⁹⁹ SANTOS, Leonardo Marques (2011) – “Tributação de desportistas: Enquadramento dos rendimentos derivados da exploração de direitos de imagem em sede de IRS” in *Fiscalidade: Revista de Direito e gestão Fiscal* n.º 48 Outubro – Dezembro de 2011 pp. 33-56.

¹⁰⁰ Veja-se, a título de exemplo, o caso Messi ou Cristiano Ronaldo.

¹⁰¹ MORAIS, Rui Duarte (2005) “Imputação de Lucros de Sociedades Não Residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado” Lisboa: Publicações Universidade Católica, p. 64.

Por sua vez, os desportistas cedem à “*Sociedade rent-a-star*” a exploração comercial do seu direito de imagem, que passa a ser detido pela sociedade como ativo intangível. A Sociedade receberá do Clube as remunerações que resultarem de uma posterior cessão de exploração deste direito, já o desportista receberá em conformidade com o que for acordado com a Sociedade.

Na prática, o que acontece é que, caso tivesse sido o desportista a ceder estes direitos diretamente ao Clube/SAD e posteriormente, o Clube/SAD remunerasse o desportista, tais rendimentos seriam considerados rendimentos de trabalho.

Por reconhecer a existência deste fenómeno, o artigo 17º da CMOCDE, relativo a artistas e desportistas, passou a integrar um novo número. O n.º 2 do artigo 17º expõe as regras aplicáveis à tributação deste tipo de rendimentos quando atribuídos a outra pessoa (mesmo que seja pessoa coletiva) que não o próprio desportista. Apesar da existência, na CMOCDE, de artigos concretamente destinados a regular a competência para a tributação do lucro das empresas (artigo 7º da CMOCDE), o número 2 do artigo 17º contém uma exceção específica e bastante relevante para a matéria em análise (que está em conformidade com o artigo 7º n.º 7 da CMOCDE).

A norma indica que os rendimentos das atividades exercidas por desportistas, nessa qualidade, mesmo que atribuídos a uma outra pessoa, podem ser tributados no Estado em que as atividades são exercidas, isto é, o Estado da fonte dos rendimentos. Sendo que essa “outra pessoa” poderá ser uma pessoa singular ou coletiva.

Klaus Vogel¹⁰², obra de referência mundial nesta matéria, ensina que com o crescimento de sociedades interpostas com residência em paraísos fiscais, detidas por artistas e desportistas que criavam esquemas bastante sofisticados para evitar a tributação no Estado da fonte, o OCDE, em 1977, introduziu o n.º 2 do artigo 17º, enquanto regime excecional de combate aos esquemas de planeamento fiscal, com instrumentalização de sociedade interposta, isto é, as Sociedades “rent-a-star”.

Se fosse aplicável o artigo 7.º da CMOCDE, estando nós perante sociedades comerciais sem estabelecimento estável em Portugal (que é o que habitualmente sucede com as “Sociedades rent-a-star” que auferem rendimentos em território português), Portugal, enquanto Estado da fonte, não seria competente para tributar tal rendimento. Tendo competência para tal o Estado de residência da Sociedade.

¹⁰² Vogel, Klaus e Alexander Rust (2015) – “*Klaus Vogel on Double taxation Conventions*” edited by Ekkehart Reimer and Alexander Rust., volume II, 4th edition, The Netherlands: Kluwer Law International, pp. 1380 - 1386

Porém, há uma questão que permanece em aberto: deverão os direitos de imagem ser considerados como “rendimento de atividade exercida por desportistas e na qualidade de desportistas”? Isto é, deverá o rendimento obtido por exploração dos direitos de imagem de desportistas, ser considerado rendimento com estreita conexão com a atividade dos desportistas, assim como o é, por exemplo o seu rendimento de trabalho? Deverão tais rendimentos ser considerados remuneração da atividade do desportista enquanto tal? Para dirimir tal questão recorreremos aos Comentários à Convenção Modelo que constituem um elemento incontornável de auxílio à interpretação das normas elencadas, por exprimirem o entendimento que os diversos estados que contribuíram para a sua criação, têm sobre as mesmas.

O ponto 9.5 dos Comentários ao artigo 17º contribui para a interpretação do alcance do artigo no que respeita aos direitos de imagem em concreto. De acordo com os Comentários, as remunerações por direitos de imagem apenas caem no âmbito de aplicação do artigo 17º quando se verifique uma estreita conexão entre as remunerações e a *performance* do desportista.

Tendo em conta a parte exemplificativa dos Comentários, compreende-se que como “estreita conexão” se deverá entender tudo quanto seja formas de promover as suas performances (no caso dos desportistas serão as competições em que o seu Clube/SAD participa). Tais promoções poderão ocorrer por uso da sua voz, assinatura ou retrato, mas deverão ser sempre uma forma de promover os momentos em que “atue” na qualidade de desportista.

Diferentemente da posição defendida por Américo Brás Carlos,¹⁰³ para quem o requisito da “estreita conexão” apenas se encontra preenchido se os direitos de imagem tiverem sido adquiridos pelo clube. Ou, de acordo com a posição defendida pela AT:

“Quando os direitos de imagem de um jogador são detidos por uma entidade não desportiva que os cede a um Clube/SAD, com o qual o jogador vai celebrar um contrato de trabalho desportivo, os rendimentos obtidos por essa entidade com a cedência desses direitos encontram-se estreitamente relacionados com os direitos inerentes ao contrato de trabalho desportivo celebrado pelo jogador, porque derivam da imagem deste no exercício da sua atividade profissional e apenas subsistem enquanto durar o contrato de trabalho desportivo.”¹⁰⁴

¹⁰³ Tal como expressa na sua “Declaração de voto”, anexa à Decisão arbitral n.º 346/2016-T do CAAD, de 6 de abril de 2017.

¹⁰⁴ Posição defendida pela AT no momento da liquidação do imposto, tal como reproduzido na Decisão arbitral n.º 346/2016-T do CAAD, de 6 de abril de 2017.

Porém, e em conformidade com o que antes havíamos exposto, afastamo-nos deste entendimento. Porquanto os Comentários exprimem a necessidade de haver uma estreita conexão ente o rendimento e a *performance* do desportista e não uma mera relação formal entre o rendimento e o contrato de trabalho desportivo. Pelo que entendemos essencial, para que seja aplicável o artigo 17º da CMOCDE às retribuições por exploração de direitos de imagem, que as retribuições sejam referentes à utilização da imagem do desportista para promoção das competições em que participe.

Se assim não for, no nosso entendimento, por extravasar o alcance do artigo 17º n.º 2 da CMOCDE, a essas remunerações será aplicável o artigo 7º da CMOCDE, relativo aos lucros das empresas.

5.2.1. “Rent-a-star” real

As “*rent-a-star*” ditas reais são as que menos se aproximam da definição acima apresentada, porquanto nestes casos, a Sociedade não é criada pelo desportista. A “pedra de toque” para fazer a distinção entre os dois tipos, estará em aferir por quem é detida a Sociedade. No caso das “*rent-a-star*” reais a Sociedade será detida por pessoa diversa do desportista. O desportista apenas cede o seu direito de imagem para que seja explorado comercialmente. Adotamos esta definição, pois neste caso, era efetivamente pretendida e necessária a criação da Sociedade, uma vez que estes direitos não são exclusivamente explorados pelo desportista, pelo que o desportista e a Sociedade não se confundem.

Neste caso, estamos perante uma verdadeira correspondência entre o que as partes declaram e o que as partes efetivamente pretendem. Daí estarem a ser identificadas neste trabalho como “reais”. Certamente existirão motivações fiscais a incentivar esta cessão. Porém não está em causa a ocultação de qualquer prática, na medida em que tudo é declarado.

Este mecanismo foi utilizado como uma forma de “elisão fiscal internacional objetiva”, que opera pela “manipulação de um dos elementos objetivos de conexão, localizando o rendimento em determinado ordenamento jurídico tributário estrangeiro no qual se configure” uma hipótese de incidência tributária mais favorável ao contribuinte.¹⁰⁵

¹⁰⁵ MORAIS, Rui Duarte. Ob. cit. p. 230 *Apud.* HUCK, Hermes (1997) “*Evasão e Elisão*” p. 251.

A elisão fiscal tem como campo de eleição o direito internacional, que pela diversidade de sistemas jurídicos disponibiliza e facilita a “fuga” à norma que, em situações normais seria aplicável. Consoante os seus contornos, a elisão poderá ser lícita ou ilícita.

Assim, no caso concreto, através da constituição de sociedade residente no estrangeiro (que será interposta entre o Clube/SAD e o desportista) estamos a alterar o elemento de conexão. Daí resulta a atribuição de competência a uma jurisdição distinta, de forma a não ser aplicável jurisdição de um ordenamento que, em condições normais seria competente. Estamos também, simultaneamente, a conseguir a desaplicação de uma norma interna (por norma menos vantajosa), dando lugar a uma norma internacional de determinação de competência. Assim, frustra-se a aplicação da norma interna, que de outra forma sempre seria aplicável, dando lugar à aplicação de uma norma de outro ordenamento jurídico (que seria mais favorável).

Como já tivemos oportunidade de analisar anteriormente, a CMOCDE determina, no seu artigo 17º n. 2, a tributação dos rendimentos em questão no Estado em que são exercidas as atividades profissionais, mesmo que os rendimentos sejam atribuídos a outra pessoa, neste caso, uma pessoa coletiva. Da aplicação referido artigo da CMOCDE, resulta competente o Estado da fonte dos rendimentos, que no caso analisamos, será o Estado português.

De acordo com a lei portuguesa, mesmo que não sejam residentes em território português, “as pessoas coletivas que não tenham sede nem direção efetiva em território português ficam sujeitas a IRC apenas nos quanto aos rendimentos nele obtidos”¹⁰⁶, sendo que se consideram obtidos em território português os rendimentos derivados do exercício em território português da atividade de profissionais de espetáculo ou desportistas¹⁰⁷.

Por sua vez, os rendimentos pagos pela Sociedade ao desportista são enquadrados na Categoria E – rendimento de capitais.

¹⁰⁶ Artigo 4º n.º 2 do CIRC.

¹⁰⁷ Artigo 4º n.º 2 e 3 al. d) do CIRC.

5.2.2. “Rent-a-star” simulada

As sociedades “rent-a-star” que designamos como “não reais” são aquelas que correspondem mais fielmente à definição de RUI DUARTE MORAIS, tal como a apresentamos inicialmente. Quem detém a sociedade é o desportista, que paralelamente cede à Sociedade a exploração comercial dos seus direitos de imagem para que, por sua vez, a pessoa coletiva receba as remunerações resultantes da comercialização.

Diferentemente do que acontece na elisão, aqui as partes ocultam intencionalmente uma realidade. Nomeadamente pretendem esconder que o desportista e a Sociedade são realidades que se confundem, porquanto a Sociedade é por ele detida e é apenas uma fachada. Neste caso, a Sociedade é uma simples máscara de conveniência, na medida em que não tem património autónomo ao do desportista nem tem como intuito a prossecução de uma atividade empresarial. Tudo o que a sociedade obtém é o resultado do contrato de trabalho celebrado entre o desportista e o Clube/SAD.¹⁰⁸

Como já tivemos oportunidade de analisar anteriormente, a CMOCDE determina, no seu artigo 17º n.º 2, a tributação dos rendimentos em questão (quando associados à atividade desportiva) no Estado em que são exercidas as atividades profissionais, mesmo que os rendimentos sejam atribuídos a outra pessoa (neste caso, uma pessoa coletiva). Aplica-se, assim, a lei portuguesa.

O nosso legislador, reconhece também a propensão para as Sociedades deslocalizadas serem instrumentalizadas pelo que, imputa a pessoas singulares (por via do regime de imputação especial, tal como previsto no artigo 20º n.º 3 do CIRS), a matéria coletável de determinadas pessoas coletivas não residentes em território português e aí sujeitas a um regime fiscal claramente mais favorável, ainda que não tenha havido distribuição de lucros.¹⁰⁹ Tal imputação ocorre nos termos do Regime de transparência Fiscal tal como previsto no artigo 66º do CIRC. Estamos perante uma desconsideração da pessoa coletiva e imputação dos seus rendimentos à pessoa singular.

Neste caso, tal rendimento integra-se como rendimento líquido da Categoria E, por não haver a possibilidade de, segundo o artigo, ser enquadrado como rendimento de trabalho.¹¹⁰

¹⁰⁸ MORAIS, Rui Duarte. Ob. cit. pp. 224-225.

¹⁰⁹ Artigo 6º n.º 1 do CIRC *ex vi* artigo 20º do CIRS.

¹¹⁰ Artigo 20º n.º 4 do CIRS.

6. Considerações finais

O fenómeno desportivo e a fiscalidade sempre tiveram uma relação atribulada, porquanto o desporto, dadas as suas especificidades, apresenta ao direito fiscal algumas dificuldades.

Este trabalho dedica-se em particular à tributação de direitos de imagem, questão que tem gerado grande controvérsia, porquanto não há unanimidade na comunidade científica, relativamente à forma como deverá ser tributado o rendimento que resulta da sua exploração comercial. Acresce que o legislador nunca se pronunciou sobre esta matéria em concreto.

A imagem humana enquanto correspondência à aparência ou configuração exterior da pessoa é um bem jurídico protegido pelo direito à imagem pode ser objeto de exploração comercial do direito de imagem, desde que realizada dentro dos moldes permitidos por lei. Sendo requisito essencial o consentimento daquele cuja imagem é explorada. Assim, o desenvolvimento da exploração económica do direito de imagem é lícito (quando consentido) e amplamente desenvolvido nos tempos que correm, podendo consubstanciar, paralelamente à atividade desportiva, uma significativa fonte de rendimento.

O principal objetivo deste trabalho é fazer um levantamento das diversas formas que os desportistas têm de obter rendimento por exploração do seu direito de imagem e abordar cada um dos tipos de enquadramento tributário possível, com o intuito de apresentar, em cada caso, as qualificações que nos parecem mais corretas do ponto de vista científico.

Quando os atletas que se encontram vinculados a um Clube/SAD através de contrato de trabalho desportivo, em princípio, todas as quantias que recebem do Clube/SAD serão consideradas retribuição. No que respeita aos rendimentos resultantes da exploração de direitos de imagem, sem a intermediação de terceiros, desde que a comercialização seja inerente ao desempenho da atividade do desportista e consubstancial à prestação de trabalho, considerar-se-á que existe ligação estreita entre a exploração dos direitos de imagem e o desempenho do trabalho. Pelo que a remuneração por direitos de imagem, será Rendimento de Categoria A - rendimento de trabalho.

Os desportistas que, não tendo relação laboral com qualquer Clube/SAD ou entidade desportiva (que em princípio não será o caso de desportistas praticantes de

modalidades coletivas), e que atuem, na exploração da sua imagem, como empresários profissionais (que contratam diretamente com marcas e empresas de publicidade sem intermediação) e, cumulativamente, auferam rendimentos por conta própria (também sem intermediação de pessoa entidade coletiva) obtêm pela exploração da sua imagem rendimentos enquadráveis na Categoria B – Rendimentos empresariais e profissionais.

São rendimento de capital, tal como configurado na Categoria E, todas as vantagens económicas que procedem da transmissão ou cessão direta do direito à exploração comercial da imagem desde que não tributadas noutras categorias, nomeadamente na Categoria A (rendimento de trabalho dependente) ou Categoria B.

O critério determinante para aferir da dedutibilidade dos custos suportados pelas Sociedades Desportivas com a aquisição de direitos de imagem deverá ser a motivação que presidiu a que a empresa incorresse em tal gasto. Tal custo deverá ser fiscalmente aceite se tiver sido assumido com o objetivo de crescimento e desenvolvimento empresarial e não apenas nos casos em que o Clube/SAD obteve receita direta com o custo.

A carga tributária a que estão sujeitos os rendimentos de trabalho de uma pessoa singular (Categoria A do CIRS) é bastante superior à tributação que incide sobre o lucro tributável de uma pessoa coletiva. Daí que, possa haver a tentação para, sob a aparência de exploração de direitos de imagem, por parte de uma pessoa coletiva não desportiva, se ocultar o que na realidade são rendimentos de trabalho auferidos por uma pessoa singular, no âmbito de um contrato de trabalho.

É necessário aferir concretamente o que motivou a interposição da Sociedade não desportiva e identificar se estamos perante um caso de planeamento fiscal, ou se, por outro lado, tal Sociedade consubstancia uma simulação.

O desporto enquanto atividade exige atenção às suas peculiaridades, que por vezes merecem soluções diversas do regime geral, dada a inadequação das normas vigentes. No nosso entender o direito fiscal deveria procurar atualizar seu quadro normativo no sentido de melhor adequar os seus instrumentos legais aos circunstancialismos da atividade e assim dar mais e melhor resposta aos obstáculos que a atividade coloca aos praticantes desportivos e à máquina tributária.

Bibliografia

- BORGES, Ricardo da Palma (e outro) – “*Portugal: Tax planning for incoming individual sportspersons*”, in *Global Sports Law and Taxation Reports (GSLTR)*,1 (2016).
- BORGES, Ricardo da Palma (e outros) – “*The taxation of sportspeople in Portugal*” in *Fiscalidade: Revista de Direito e gestão Fiscal* n.º 43 julho – setembro (2010).
- CARLOS, Américo Brás (2016) – “*Impostos – Teoria Geral*” 5ª edição. Coimbra: Almedina.
- COMPAIRED, Ismael Jiménez (2001) – “*El régimen tributario de la explotación comercial de la propia imagen*” Madrid: Marcial Pons.
- FESTAS, David de Oliveira (2009) - “*Do conteúdo patrimonial do direito à imagem: Contributo para um Estudo do seu Aproveitamento Consentido e Inter Vivos*”, Coimbra: Coimbra Editora.
- GARCIA, Ana María Delgado (e outros) (2008) – *Fiscalidad del deporte*. Barcelona: Librería Bosch, S.L.
- MENENDÉZ MORENO, Alejandro (2000) – “*Los Derechos de Imagen en la Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*”, in *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Editorial Lex Nova, S.A., Valladolid.
- MORAIS, Rui Duarte (2005) “*Imputação de Lucros de Sociedades Não Residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado*” Lisboa: Publicações Universidade Católica.
- MORAIS, Rui Duarte (2014) – “*Sobre o IRS*”. 3ª Edição. Coimbra: Almedina.
- MORENO, Alejandro Menéndez (2000) – “*Los Derechos de Imagen en la Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Pers onas Físicas*”, in *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Editorial Lex Nova, S.A., Valladolid.
- MORO, Manuel Martin, “*La cesión de los Derechos de Imagen de los Deportistas Profesionales*”, Tesis doctoral inédita, 2012, <https://eciencia.urjc.es/bitstream/handle/10115/11405/TEXT0%20DEFINITIVO%20Martin%20Mor0.pdf?sequence=1&isAllowed=y>, consult. em 22/Jun/2018.
- NABAIS, José Casalta (2017) – “*Direito Fiscal*” 10ª edição. Coimbra: Almedina.
- PÉREZ, C. Morón, “*La tributación de los deportistas*”, *Anales de derecho*, número 30, <http://goo.gl/zgTbKW>, consult. em 22/Jun/2018.
- PEREIRA, Paula Rosado (2018) – *Manual de IRS*, Coimbra: Almedina.

- PIRES, Rita Calçada (2018) – *Manual de Direito Internacional Fiscal*. Coimbra: Almedina.
- RODRIGUES, Abílio (2015) “*Uma análise tributária aos rendimentos dos praticantes desportivos*” Centro de pesquisa e desenvolvimento desportivo. Comité Olímpico de Portugal.
- SANTOS, Leonardo Marques (2011) – “*Tributação de desportistas: Enquadramento dos rendimentos derivados da exploração de direitos de imagem em sede de IRS*” in *Fiscalidade: Revista de Direito e Gestão Fiscal* n.º 48 Outubro – Dezembro 2011.
- VASCONCELOS, Pedro Pais (2017) – “*Direito de personalidade*”. Coimbra: Almedina.