

UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

FACULDADE DE DIREITO

As implicações fiscais da cessão temporária dos direitos de transmissão televisiva de eventos desportivos



UNIVERSIDADE
CATÓLICA
PORTUGUESA

Dissertação de Mestrado apresentada à Universidade Católica Portuguesa para obtenção do grau de Mestre por Constança Boulton Trigo Lopes da Costa sob orientação do Professor António Américo Coelho

Mestrado em Direito Fiscal orientado para a Profissionalização

Lisboa

31 de Março de 2016

Aos meus avós

O contribuinte tem o dever de pagar impostos mas tem o direito de pagar o mínimo de impostos possível.

ÍNDICE

INTRODUÇÃO	7
1 BREVE CONTEXTO HISTÓRICO	8
2 DELIMITAÇÃO DE CONCEITOS	11
2.1. Propriedade Intelectual	11
2.1.1 Direitos de Autor e Direitos Conexos	15
2.2. Royalties	18
3 OS DIREITOS TELEVISIVOS DESPORTIVOS	21
3.1 Enquadramento Jurídico	22
3.1.1 Cessão temporária dos direitos de transmissão televisiva de eventos desportivos que consubstancia um direito de autor	24
3.1.2 Cessão temporária dos direitos de transmissão televisiva de eventos desportivos protegida nos termos dos direitos conexos ao direito de autor	26
3.1.3 Cessão temporária dos direitos de transmissão televisiva de eventos desportivos que origina rendimentos de natureza puramente comercial	31
4. ENQUADRAMENTO FISCAL	34
4.1 Cessão temporária dos direitos de transmissão televisiva de eventos desportivos que origina rendimentos derivados da propriedade intelectual	35
4.2 Cessão temporária dos direitos de transmissão televisiva de eventos desportivos que origina rendimentos de natureza puramente comercial	39
4.3 O panorama internacional	41
5. TEMAS LATERAIS	46
5.1. Valor económico predominante	46
CONCLUSÃO	50
BIBLIOGRAFIA	52

SIGLAS E ABREVIATURAS PRINCIPAIS

Ac.	Acórdão
ADT	Acordo de Dupla Tributação
Al./ als.	Alínea/ alíneas
Art./ arts.	Artigo/ artigos
BTV	Benfica TV
CC	Código Civil
CDA	Código do Direito de Autor e dos Direitos Conexos
CIRC	Código do Imposto sobre as Pessoas Coletivas
CIRS	Código do Imposto sobre as Pessoas Singulares
CRP	Constituição da República Portuguesa
Cfr.	Conferir
CMOCDE	Convenção Modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
DL	Decreto-Lei
DIVA	Diretiva do Imposto sobre o Valor Acrescentado
EBF	Estatuto dos Benefícios Fiscais
ed.	Editor
EM	Estados-Membros
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
IRS	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
N.º/ n.ºs	Número/ números
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
Ob. cit.	Obra citada
OMPI	Organização Mundial da Propriedade Intelectual
p./pp.	página/ páginas
par.	Parágrafo
PGR	Procuradoria-Geral da República
Proc.	Processo
RF	Retenção na fonte
ss.	Seguintes
STA	Supremo Tribunal Administrativo

STJ	Supremo Tribunal de Justiça
TFUE	Tratado de Funcionamento da União Europeia
TJUE	Tribunal de Justiça da União Europeia
v.	Ver
v.g.	Verbi gratia

INTRODUÇÃO

A presente dissertação pretende abordar o tema da cessão temporária dos direitos de transmissão televisiva de eventos desportivos, sob o prisma jurídico e fiscal, com uma análise focada no contexto empresarial. A abordagem ao tema é recente e cada vez mais constitui um tópico de eminente relevância prática porquanto a televisão e os eventos desportivos¹ são duas realidades que, mesmo separadamente, movem multidões – pessoas singulares e coletivas – e muitos milhões. Aliando o veículo condutor de informação sublime que é a televisão, aos eventos desportivos mais competitivos e financeiramente mais lucrativos, os resultados só poderiam ser ímpares.

Não será nosso objetivo desenvolver a fundo a natureza jurídica contratual da cessão temporária dos direitos de transmissão televisiva dos eventos desportivos mas estando o tema inevitavelmente relacionado com a realidade fiscal a estudar no presente caso, decidimos trazer esta problemática à colação de modo a conseguirmos alcançar uma análise mais profunda e melhor delimitada. Com efeito, à medida que nos fomos embrenhando na presente análise, constatámos que, para podermos estabelecer os limites fiscais dos contratos de cessão temporária destes direitos e identificar as normas fiscais a que se subsumem, era indispensável delimitá-los juridicamente.

Assim, partindo da pergunta: “Qual o enquadramento jurídico da cessão temporária dos direitos de transmissão televisiva de eventos desportivos?”, passando pela questão: “Quais as implicações fiscais da cessão temporária dos direitos de transmissão televisiva de eventos desportivos?”, procurar-se-á chegar a uma conclusão quanto aos possíveis regimes fiscais aplicáveis às diferentes realidades que decorrem de uma cessão temporária dos direitos de transmissão televisiva de eventos desportivos.

A investigação subjacente ao presente estudo não tem como intenção fazer qualquer apreciação quanto ao planeamento fiscal nacional ou internacional que permita às empresas uma sujeição a cargas tributárias mais favoráveis. As ideologias, conceitos e sínteses expostos preconizam uma avaliação que se espera neutra, sólida e abrangente.

¹ Com grande destaque a nível mundial para o futebol.

1 BREVE CONTEXTO HISTÓRICO

A emergência da televisão como alavanca financeira do desporto

Antes de termos sido confrontados com o desporto na televisão, a rádio era a melhor forma de acompanhar mais de perto os jogos das seleções bem como dos campeonatos internos. Paulatinamente, as grandes empresas detentoras das redes televisivas foram-se apercebendo que, a par do que já era feito na rádio, a divulgação de publicidade nos meios de comunicação durante as transmissões proporcionaria bons resultados financeiros. Assim, a partir da década de 30, a televisão optou por passar a transmitir as partidas de vários eventos desportivos (em particular, de futebol) em tempo real.² Então, o futebol passou a revestir uma linguagem própria de espetáculo, com a figura do locutor a ser mais próxima da figura de um animador, fazendo com que este desporto e tantos outros incorporassem mesmo um “show”. Neste contexto, a televisão apropria-se do desporto mais popular do mundo para o tornar uma espécie de artigo de compra e venda nos mercados financeiros, como atualmente é visto.

Há muito que a televisão universalmente vem estudando uma forma de obter lucros com os eventos desportivos mais relevantes, como seja, o futebol, o boxe, o rúgbi, entre outros. Com a cedência de suporte financeiro em alturas mais instáveis para a área do desporto foi ditado o tiro certo desta parceria implacável.

Os eventos desportivos e a televisão no panorama nacional

Os eventos desportivos em Portugal, como no resto do mundo, constituem uma importante vertente da nossa cultura. A par do futebol, existem várias outras competições anuais profissionais que trazem algum reconhecimento ao país, como sejam, o voleibol, o basquetebol, o hóquei ou o próprio surf.

Em 15 de Maio de 1960, a RTP³ transmite o primeiro evento desportivo – um jogo de hóquei em patins, – que opôs Portugal a Espanha. Desde então que os eventos desportivos são um produto de grande consumo entre os telespectadores portugueses e, hoje em dia, o futebol está entre os vinte programas mais vistos na televisão. Na sequência da dimensão destes acontecimentos, foram criados canais desportivos

² Em 1936 a Alemanha e a Itália defrontam-se no primeiro jogo de futebol ao vivo transmitido pela televisão alemã.

³ Constituída em 15 de Dezembro de 1955, mas apenas em 4 de Setembro de 1956 tiveram início as emissões experimentais.

específicos para o efeito, tendo começado na Sport TV 1 e hoje em dia já vai até à Sport TV 5 que é uma marca conhecida dos pequenos ecrãs.

Transmitir eventos desportivos tornou-se uma das atividades mais complexas em televisão implicando uma vasta equipa e a coordenação de muitos pormenores e equipamento para que o jogo seja visto em casa tão bem ou melhor do que ao vivo.

O papel central do futebol no “negócio” dos direitos televisivos em Portugal

Como é sabido, é o futebol que move os “grandes milhões” no mundo do desporto quer nacional, quer internacional o que, conseqüentemente, nos leva a dar especial ênfase a este evento desportivo. Um claro exemplo de como as regras deste tipo de mercado funcionam e como movimentam elevados montantes, foi a recente disputa pelos direitos de transmissão televisiva dos jogos da *Premier League*⁴. Na época de 2010/2011, a Sport TV garantiu estes direitos de transmissão por 3 épocas consecutivas em contrapartida de um determinado valor; na época de 2013/2014, a BTV terá conseguido adquirir estes mesmos direitos para as três épocas seguintes (consecutivas), tendo, certamente, suplantado a proposta financeira da Sport TV. Recentemente, a Sport TV recuperou os direitos de transmissão dos jogos da *Premier League* para as três temporadas que se seguem, certamente, suplantando a proposta anterior da BTV.

Outros eventos desportivos de elevado relevo num plano internacional

A transmissão televisiva de determinados eventos desportivos internacionais, pode envolver também somas avultadas quando os direitos cedidos são cobiçados pelos canais mais vistos de todo o mundo. O torneio de ténis “*Roland Garros*”, por exemplo, é transmitido pela *EuroSport* nos termos de um contrato que prevê a disponibilização de conteúdos televisivos objeto de transmissão – todos os jogos de ténis que fazem parte deste torneio, – por um período limitado de tempo, mediante o pagamento de um valor muito expressivo.

Ora, tendo em conta os valores consideráveis que estas transações acarretam, quer num plano nacional, quer internacional, percebe-se a relevância das respetivas implicações fiscais.

⁴ Liga profissional de futebol inglesa disputada pelos vinte principais clubes do país.

Obviamente, a fiscalidade é uma realidade presente em todo o nosso quotidiano. As mais pequenas coisas, como comer um pastel de nata num café, implicam o pagamento do imposto devido, nem que seja o IVA, que, como sabemos, vem desde logo incluído no preço e, portanto, nos passa completamente despercebido.⁵

No entanto, nas transações deste tipo de direitos, suscitam-se inúmeras dúvidas relativamente ao respetivo enquadramento fiscal, as quais poderiam gerar enormes discussões, cuja génese resulta, desde logo, da natureza jurídica que subjaz aos contratos celebrados.⁶ Nesta medida, começaremos por delimitar de um ponto de vista jurídico alguns dos conceitos que nos parecem mais relevantes para esta discussão.

⁵ A verdade é que somos sujeitos a tributação diariamente, em qualquer transação que façamos e nem nos damos conta.

⁶ Como melhor se comprovará *infra*.

2 DELIMITAÇÃO DE CONCEITOS

2.1. Propriedade Intelectual

Nas últimas décadas temos presenciado, na maioria dos Estados, consideráveis avanços nas áreas científica e tecnológica. As criações intelectuais experimentaram, de igual modo, um enorme crescimento, promovendo o desenvolvimento da indústria criativa e dos sectores económicos do entretenimento e lazer. Atualmente arriscamo-nos a dizer que tudo está à distância de um clique...

Verifica-se, no plano fiscal, que o legislador nacional recorreu à expressão “propriedade intelectual” para recortar a incidência de determinados rendimentos, mais concretamente, aqueles respeitantes a direitos de autor e direitos conexos.⁷

Assim, é habitualmente aceite que, para efeitos dos impostos sobre o rendimento, os rendimentos decorrentes de propriedade intelectual estejam associados aos direitos de autor e direitos conexos definidos no Código do Direito de Autor e dos Direitos Conexos (CDA).⁸

A CRP consagra e defende a liberdade da criação intelectual, artística e científica, consagrando que “[e]sta liberdade compreende o direito à invenção, produção e divulgação da obra literária ou artística, incluindo a proteção legal dos direitos de autor”.⁹ A expressão constitucional deste direito prende-se com relevância coletiva que a cultura tem vindo a adquirir ao longo dos tempos, pelo que os poderes públicos não lhe são nem nunca lhe foram indiferentes. Com efeito, conforme nos ensina JORGE MIRANDA “[s]endo a cultura uma das dimensões da vida comunitária e sendo a Constituição o estatuto jurídico do Estado na sua dupla face de comunidade e de poder, nunca a cultura (...) pode ficar fora da Constituição.”¹⁰

⁷ Para este efeito, vide art. 3.º, n.º 5 do CIRS.

⁸ Aprovado pelo DL n.º 63/85, de 14 de Março, alterado pela Lei n.º 45/85, de 17 de Setembro, pela Lei n.º 114/91 de 3 de Setembro, pelos DL n.º 332/97 e n.º 334/97, ambos de 27 de Novembro, pela Lei n.º 50/2004, de 24 de Agosto, pela Lei n.º 24/2006, de 30 de Junho e, por último, pela Lei n.º 16/2008, de 1 de Abril.

⁹ Art. 42.º, n.ºs 1 e 2 da CRP.

¹⁰ MIRANDA, Jorge, in “Notas sobre cultura, Constituição e direitos culturais”, págs. 5-6.

Concretamente, o direito da propriedade intelectual visa promover uma série de comportamentos sociais¹¹, de forma a influenciar a atuação dos sujeitos. O direito da propriedade intelectual procura proteger a criação, desenvolvimento e manutenção dos direitos referentes às obras de carácter literário, artístico e científico, tais como, as interpretações dos artistas intérpretes e as execuções dos artistas executantes, os fonogramas e as emissões de radiodifusão, as invenções em todos os domínios da atividade humana, que englobem elementos criativos, as descobertas científicas, os desenhos e modelos industriais, as marcas industriais, comerciais e de serviço, bem como as firmas comerciais e denominações comerciais.¹² Os objetos que emergem da atividade intelectual designam-se comumente por bens intangíveis ou bens imateriais, pelo que a propriedade intelectual visa, grosso modo, a proteção dos bens intangíveis (ou imateriais), propriedade das empresas ou pessoas que os criam ou que ostentam a sua titularidade.¹³

A liberdade de criação intelectual engloba, além do direito à proteção legal conferida aos direitos de autor, todo o processo integral de criação, a obra que resulta da elaboração mental e a sua divulgação. A proteção dos direitos do autor significa a consagração do princípio do reconhecimento do direito exclusivo de disposição dos autores sobre as suas obras e das diversas formas de comunicação de que elas são suscetíveis.¹⁴

Em alguns sistemas jurídicos, a propriedade intelectual é entendida em sentido restrito, como sinónimo de direitos sobre obras literárias e artísticas. Não é, no entanto, a aceção que iremos adotar nesta dissertação. Vamos, ao invés, abranger neste conceito todos os direitos subjetivos oponíveis *erga omnes* sobre bens intelectuais.¹⁵ Conforme refere JOSÉ DE OLIVEIRA ASCENÇÃO¹⁶, incluem-se, assim, na propriedade intelectual não apenas os direitos de autor e os direitos conexos, mas também os direitos de propriedade industrial. Estes direitos permitem assegurar o monopólio ou o uso exclusivo sobre uma determinada invenção, uma criação estética (design) ou um sinal

¹¹ Os arts. 45.º-A e 50.º-A introduzidos com a reforma do IRC em 2014 são o mais recente exemplo disso.

¹² *Cfr.* Convenção que institui a Organização Mundial da Propriedade Intelectual, de 1967.

¹³ DOMINGUEZ, Jorge García, in “*Guia-Manual Propriedade Industrial e Intelectual para empreendedores e empresas de base tecnológica*”.

¹⁴ Parecer Consultivo n.º 4/92 da Procuradoria-Geral da República.

¹⁵ Criações do espírito humano.

¹⁶ OLIVEIRA ASCENÇÃO, José in *ob. cit.*, pág. 31, refere que “*A sua proximidade é tanta que frequentemente se unificam Direito de Autor e Propriedade Industrial sob a designação de “propriedade intelectual”*”. – epígrafe do art. 1303.º do CC.

usado para distinguir produtos e empresas no mercado, isto é, abrange todos os direitos que recaem sobre sinais distintivos de comércio, como marcas, nomes comerciais ou patentes.

Independentemente de englobarmos todas estas realidades num só conceito – o de propriedade intelectual – cumpre ter sempre presente que as suas modalidades têm diferenças de regime muito significativas. Estas diferenças têm especial repercussão (i) na forma de aquisição do direito subjetivo, que em alguns casos resulta da mera criação de um bem intelectual, noutros do seu registo e noutros ainda da concessão de uma patente; (ii) na sua duração, que varia consoante se trate de um direito de autor ou de uma marca ou patente em sede de propriedade industrial; e (iii) nas sanções aplicáveis à sua violação.¹⁷

Conforme refere DÁRIO MOURA VICENTE, no plano internacional crê-se que existe uma “(...) *comunhão suficiente de problemas e soluções entre as várias vertentes da propriedade intelectual para que se possam formular princípios comuns a seu respeito.*” Segundo este mesmo autor “[e]ssa *comunhão resulta, por um lado, da natureza incorpórea dos bens em causa e da ubiquidade das situações jurídicas a eles respeitantes (...)*”.¹⁸ Ora, com efeito, os direitos abrangidos pelo conceito de propriedade intelectual parecem partilhar duas características: (i) a sua intangibilidade; e (ii) a sua função diferenciadora. A verdade é que este conceito com a amplitude referida tem sido acolhido nos instrumentos jurídicos internacionais¹⁹ e comunitários²⁰ sobre esta matéria.

No direito fiscal português em particular, o legislador optou por separar as duas realidades nas expressões consagradas nas normas legislativas, estando a propriedade intelectual e a propriedade industrial consideradas autonomamente.^{21/22} Assim, a

¹⁷ VICENTE, Dário Moura, “*A Tutela Internacional da Propriedade Intelectual*”, Almedina, Dezembro 2008, págs. 11-12.

¹⁸ VICENTE, Dário Moura, in *ob. cit.*, pág. 13.

¹⁹ Cfr. Convenção que institui a Organização Mundial da Propriedade Intelectual, de 1967, e o Acordo sobre os Aspectos dos Direitos de Propriedade Intelectual Relacionados com o Comércio, de 1994 (Acordo TRIPS).

²⁰ Directiva 2004/48/CE, de 29 de Abril de 2004 quanto ao respeito pelos direitos de propriedade intelectual.

²¹ Art. 4.º, n.º 3, al. c) 1) do CIRC, que estabelece o seguinte: “ (...) *os provenientes da propriedade intelectual ou industrial e bem assim da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico;*”.

propriedade industrial, em conjunto com os direitos de autor e os direitos conexos, constituem a propriedade intelectual enquanto um todo, independentemente de estarem sujeitos a legislação especial – disciplinam-se por diplomas legais distintos, como o Código do Direito de Autor e dos Direitos Conexos e o Código de Propriedade Industrial. São-lhes, porém, aplicáveis as disposições do CC a título subsidiário, “(...) quando se harmonizem com a natureza daqueles direitos e não contrariem o regime para eles especialmente estabelecido”.²³

O conceito de propriedade industrial não se confunde com o conceito de direitos de autor. Enquanto a primeira tem por objeto a proteção das invenções, das criações estéticas (design) e dos sinais usados para distinguir produtos e empresas no mercado, os direitos de autor visam a proteção das obras literárias e artísticas (incluindo as criações originais da literatura e das artes).²⁴ A propriedade intelectual encontra-se, então, necessariamente ligada à criação artística e à inovação, caso contrário, o seu conceito seria completamente esvaziado de conteúdo.

Importa destacar que o conceito de propriedade intelectual tem levantado algumas questões maioritariamente terminológicas. Com efeito, cada país adota um conceito de propriedade intelectual diverso, bem como de direitos de autor, o que pode criar equívocos e confusões quando se trate de litígios que extravasem o âmbito nacional. Os bens que são objeto dos direitos acima referidos, uma vez que são criações do espírito humano, portanto coisas incorpóreas, são insuscetíveis de apropriação individual, pelo que podem ser usados inúmeras vezes sem que isso diminua o seu valor ou utilidade dando origem a problemas especiais.²⁵ Ora, enquanto um bem corpóreo, suscetível de apropriação, confere ao possuidor o domínio sobre ele, para que ao detentor de um direito de autor seja atribuído o gozo exclusivo desse direito, é necessário que a respetiva ordem jurídica proíba a sua utilização ou exploração sem o consentimento prévio do titular. Em situações internacionais, levanta-se o problema de saber em que condições esta proibição pode ser feita valer perante uma ordem jurídica diferente da que restringiu o acesso. Cada Estado tem a prerrogativa de definir se e em que termos

²² Em sentido contrário, MENEZES LEITÃO, Luís Manuel Teles, in “*Direito de Autor*”, Almedina, 2011, p. 15, refere que “*esta unificação [do direito de autor e do direito de propriedade industrial] não parece (...) muito correcta, dada a diversidade de âmbito e de regime entre os dois direitos*”

²³ Cfr. art.º 1303.º, n.º 2 *in fine* do CC.

²⁴ Sobre este tema *cf.* INPI – Instituto Nacional da Propriedade Industrial.

²⁵ Embora as coisas corpóreas que constituem o respectivo suporte material possam ser, conforme preconiza MENEZES CORDEIRO, António, in “*Tratado de Direito Civil português*”, I, parte geral, Coimbra Editora, 2000, págs. 108 e ss.

tais exclusivos se constituem, exercem e extinguem no território sobre o qual detém poderes de soberania, bem como de determinar o seu conteúdo, pelo que se afirma que os direitos de propriedade intelectual têm um carácter meramente territorial.

2.1.1 Direitos de Autor e Direitos Conexos

O direito de autor é um direito do homem e um direito fundamental, consagrado na CRP, como é exemplo a al. b) do n.º 2 do art. 78.^{o26}, que confere uma ampla proteção às obras ou criações intelectuais do seu autor. É um ramo do direito civil que se rege, no seu essencial, pelas disposições consagradas no CDA.

A tutela conferida aos direitos de autor é a mais extensa e a mais cobiçada de entre todas as proteções, dentro dos direitos intelectuais tendo em conta que corresponde diretamente a uma atividade distintamente notável. Nas palavras da jurisprudência portuguesa, *“a necessidade de tutela da criação pelo autor vem-se afirmando ao longo dos últimos três séculos, alcançando consagração expressa com a lei da Rainha Ana da Grã-Bretanha, de 1710, sendo que este movimento breve alastrou por outros países europeus, nomeadamente França, que consagrou a proteção do autor, outorgando-lhe um privilégio, mesmo antes da Revolução Francesa.”*²⁷

Na legislação portuguesa atual, de acordo com o n.º 1 do art. 1.º do CDA *“consideram-se obras as criações intelectuais do domínio literário, científico e artístico, por qualquer modo exteriorizadas, que, como tais, são protegidas nos termos deste Código, incluindo-se nessa proteção os direitos dos respetivos autores”*. Ora, nestes termos, temos que apenas poderá consubstanciar uma criação de propriedade intelectual aquela que verdadeiramente incluir elementos criativos. O Ministério Público afirma, concretamente que *“(…) O direito de autor, na sua natureza especial de atribuição e proteção dos direitos dos autores, traduz o reconhecimento da necessidade de disponibilidade para o ser humano em geral do mais amplo conhecimento literário, científico e artístico e de que essa disponibilização depende consideravelmente do*

²⁶ Esta norma estabelece o seguinte: *“Incumbe ao Estado (...) apoiar as iniciativas que estimulem a criação individual e colectiva, nas suas múltiplas formas e expressões, e uma maior circulação das obras e dos bens culturais de qualidade.”*

²⁷ Ac. do STJ n.º 15/2013 Proc. n.º 124/11.9GAPVL.G1 - A.S1, 3.ª Secção.

estímulo que aos criadores da obra intelectual é dado pelos Estados e pela sociedade civil".²⁸

No conteúdo dos direitos de autor e dos direitos anexos surpreendem-se faculdades de carácter pessoal e de carácter patrimonial, que se traduzem em direitos pessoais (morais) e direitos patrimoniais.

Ao abrigo do disposto na al. f) do n.º 1 do art. 2.º do CDA constituem criações intelectuais do domínio literário, científico e artístico as “*obras cinematográficas, televisivas, fonográficas, videográficas e radiofónicas*”.

Ainda que não haja uma proteção diretamente conferida ao direito de autor na legislação comunitária, foi afirmado em diferentes ocasiões pelo TJUE que o atual art. 36.º do TFUE²⁹, ao mencionar a “(...) *proteção da propriedade industrial e comercial*”,³⁰ o incluía igualmente entre as justificações a ser invocadas para obstar ao normal funcionamento dos artigos onde se proíbem as restrições quantitativas à importação e exportação, assim como as medidas de efeito equivalente.

A proteção conferida pelo Direito de Autor é, portanto, reconhecida em todos os países da União Europeia, nos países subscritores da Convenção de Berna para a Proteção de Obras Literárias e Artísticas e nos países membros do Tratado OMPI, mesmo que de forma indireta.

Há que salientar, porém, que nem todas as restrições fundadas na violação de um direito de autor são consideradas lícitas. Com efeito, não basta que estas medidas de efeito equivalente – ou seja, regulamentações comerciais dos EM suscetíveis de “*entravar, direta ou indiretamente, atual ou potencialmente o comércio intracomunitário*”,³¹ – prossigam objetivos incluídos na redação daquela disposição. É necessário, a par, que preencham a dupla condição de não formarem nem um meio de discriminação arbitrária nem qualquer restrição dissimulada ao comércio entre os EM.³²

²⁸ Parecer Consultivo n.º 4/92 da Procuradoria-Geral da República.

²⁹ Antigo art. 30.º.

³⁰ *Cfr.* Ac. Deutsche Grammophon e os Acórdãos TJCE de 8/3/1980, Proc. 62/79 (Coditel c. Ciné Vog Films – Coditel I), ECR 1980, p. 8811, de 20/1/1982, Proc. conjuntos 55/80 e 57/80 (Musik-Vertrieb Membran c. Gema), e de 6/10/1982, Proc. 262/81 (Coditel c. Ciné Vog Films – Coditel II).

³¹ Ac. TJCE de 1/7/1974, Proc. 8/74 (Procureur du Roi c. Benoît et Gustave Dassonville).

³² TRABUCO, Cláudia e OLIVEIRA, Isabel Fortuna de, in *Contratos de Direito de Propriedade Intelectual e Direito da Concorrência*, pp. 9-11.

Ao longo do tempo, o TJUE foi fazendo recurso à ideia de função essencial do direito de autor, por exemplo, no caso *Coditel I*, considerando que “(...) *o direito do titular de direitos de autor e dos seus licenciados de cobrar uma quantia em contrapartida da exibição de um filme é parte da função essencial do direito de autor sobre este tipo de obras literárias e artísticas*”, ou mesmo na decisão mais tardia do caso *Magill*³³, na qual, de forma mais evidente, o TJUE considerou como função social do direito de autor a de “*assegurar a proteção moral da obra e a remuneração do esforço criativo [do autor]*”. Essa função essencial inerente ao direito de autor visa então garantir um pagamento justo e adequado que assegure aos titulares dos direitos a proteção da sua condição no mercado.

Os interesses dos autores foram inicialmente os únicos considerados. Contudo, a partir de determinada altura, começaram a sofrer com a concorrência de outros aspirantes à mesma proteção legal, que surgiu com o progresso dos meios de comunicação utilizáveis por artistas, intérpretes e executantes, quando os meios técnicos permitiram transportar a mesma interpretação a outros círculos e quando passaram a permitir radiodifundir as interpretações, gravadas ou não.

A consagração legal dos interesses em causa fez surgir os chamados direitos conexos, afins ou vizinhos do direito de autor.

Aos direitos conexos é concedida uma extensão da proteção confinada aos direitos de autor, ou seja, falamos dos direitos conexos ao direito de autor em relação àqueles que são reconhecidos aos artistas, intérpretes ou executantes, em função da utilização das suas prestações artísticas.

No que diz respeito aos direitos conexos, há que atentar no que estabelece o n.º 1 do art. 176.º do CDA, nos termos do qual se consideram direitos conexos ao direito de autor “*as prestações dos artistas intérpretes ou executantes, dos produtores de fonogramas e de videogramas e dos organismos de radiodifusão*”.³⁴

Escusado será reiterar que a linha que separa uma obra protegida nos termos dos direitos de propriedade intelectual e um conteúdo que não goze dessa protecção é muito

³³ Ac. TJCE 6/4/1995, Processos conjuntos n.ºs C-241/91 e 242/91 (*Rafio Telefis Eireann c. Commission – “Magill”*), Col. Jur. 1995, p. I-743, par. 28.

³⁴ Os conceitos de fonograma e videograma serão analisados no ponto 3.1.2.

ténue e suscita grandes dúvidas na doutrina³⁵ e na jurisprudência.³⁶ Cada caso envolve particularidades muito próprias e carece de uma avaliação baseada numa análise concreta, pormenorizada e rigorosa – implica, portanto, uma avaliação casuística.

2.2. *Royalties*³⁷

Uma vez definido o conceito de propriedade intelectual e todos os aspetos inerentes à sua conceção, será necessário determinar qual a natureza dos rendimentos a que nos podemos referir num caso que envolva esta realidade.

Em primeiro lugar, há que distinguir a cessão dos direitos de propriedade intelectual suscetíveis de originar rendimentos empresariais e profissionais – quando auferidos pelo seu titular originário³⁸, – ou aqueles capazes de criar rendimentos de capitais, mais concretamente, *royalties* – quando não auferidos pelo seu titular originário³⁹. No caso concreto do tema que se estende ao longo da dissertação em apreço, o conceito de *royalties* gera algumas dúvidas pelo que se impõe um estudo mais aprofundado desta realidade.⁴⁰ Importa, em primeiro lugar, estabelecer aquilo que deve ser entendido por *royalties*.

A noção que vem estabelecida na CMOCDE bem como aquela que é adotada pelos ADT, não se identifica, em todos os seus aspetos, com a ideia traçada pelo direito interno. Assim, importa estabelecer, em primeira mão, o que deve ser entendido por *royalties*.⁴¹

Ao abrigo do n.º 2 do art. 12.º da CMOCDE, no conceito de *royalties* estão abrangidas as “retribuições de qualquer natureza atribuídas pelo uso ou pela concessão

³⁵ OLIVEIRA ASCENSÃO, José in “*Direito Intelectual, Exclusivo e Liberdade*”, Separata da Revista da Ordem dos Advogados, ano 61, III – Lisboa, 2001; MENEZES LEITÃO, Luís Manuel Teles, in “*Direito de Autor*”, Almedina, 2011

³⁶ Sobre este tema *cfr.*, entre outros, Ac. do STJ de 6 de Julho de 2004, “*Coletânea de Jurisprudência, Acs. do S.T.J.*”, ano XII, 2004, tomo II, p. 131 e Ac. do STJ n.º 15.2013 (proc. n.º 124/ 11.9GAPVL.G1-A.S1 - 3.ª Secção).

³⁷ *Redevances* em francês; *canones* em castelhano.

³⁸ *Cfr.* art. 3.º, n.º 1, al. c) do CIRS.

³⁹ *Cfr.* art. 5.º, n.º 2, al. m) do CIRS.

⁴⁰ A alienação onerosa da propriedade intelectual ou industrial ou de experiência adquirida no sector comercial, industrial ou científico, quando o transmitente não seja o seu titular originário, dá origem a mais-valias nos termos do art. 10.º, n.º 1, al. c). No caso do presente estudo optámos por não incluir a alienação definitiva deste tipo de direitos.

⁴¹ Este conceito origina inúmeras querelas doutrinárias a nível nacional e internacional.

do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica, incluindo os filmes cinematográficos, (...)”.

A definição imposta pela Diretiva Juros e *Royalties*⁴², na al. b) do art. 2.º, refere-se ao conceito de *royalties* como “*remunerações de qualquer natureza recebidas em contrapartida da utilização, ou concessão do direito de utilização, de direitos de autor sobre obras literárias, artísticas ou científicas, incluindo filmes cinematográficos e suportes lógicos (...)”*. É uma versão melhorada do conceito imposto pela CMOCDE, explicado pelos objetivos distintos que os dois instrumentos prosseguem. A Diretiva pretende a abolição da tributação na fonte nas transações transfronteiriças dentro de grupos de empresas; já os ADT dividem o poder de tributação entre os dois EM no que diz respeito às receitas geradas através de *royalties*.⁴³ Sabemos à partida que as várias definições existentes de *royalties* transparecem similitudes, porém, não existe uma definição transversal, ao nível internacional, europeu ou mesmo nacional.⁴⁴

No direito comparado, a expressão *royalties*⁴⁵ distingue-se da figura das rendas e dos juros na medida em que as primeiras representam a retribuição do capital aplicado a bens corpóreos e as segundas que exprimem a contrapartida do capital financeiro. O conceito de *royalties* pode ainda desdobrar-se em *royalties minerais* e *vegetais*, *royalties industriais* e *royalties intelectuais*. No caso da dissertação em apreço, a mesma versa sobre o conceito de *royalties intelectuais*.

Nos ADT assinados por Portugal, o conceito de *royalties intelectuais* designa as remunerações de qualquer natureza pagas pelo uso ou pela concessão do uso de direitos de autor sobre obras literárias, artísticas ou científicas.

No que diz respeito à CMOCDE, a propósito do conceito de *royalties*, existem dois pontos de convergência que nos parecem importantes realçar. Num primeiro plano, os rendimentos qualificados de *royalties* são sempre rendimentos-fonte seja qual for a leitura que se faça, uma vez que advêm da utilização de direitos, sem qualquer quebra da respetiva fonte. De seguida, como já anteriormente sublinhado, a caracterização da

⁴² Directiva 2003/49/CE do Conselho de 3 de Junho.

⁴³ TERRA, Ben J.M., *European Tax Law*, Second Edition.

⁴⁴ O conceito de *royalties* adoptado na legislação portuguesa coincide, no geral, com o conceito adoptado pela Directiva Juros e *Royalties*, pela CMOCDE e pelos ADT celebrados por Portugal, acrescentando somente uma última parte: “(...) e, bem assim, em contrapartida da utilização ou da concessão do direito de utilização de equipamento industrial, comercial ou científico” – cfr. Art. 14.º, n.º 14, al. b) do CIRC.

⁴⁵ No Direito comparado designa a categoria de rendimentos derivados do uso, fruição ou exploração de determinados direitos.

remuneração de cada transação destes direitos depende sempre de uma análise casuística até porque é nas transferências parciais que se levantam as mais complexas questões.

Apesar das dúvidas suscitadas a este respeito, alguns autores afirmam que “*no caso de não ocorrer o uso ou a concessão do uso, mas sim a cessão do próprio direito, não estamos diante royalties, mas de alienação de capital.*”⁴⁶ Nesta sequência, acrescentam que, distinto do uso, ou da cessão do uso, é a cessão do próprio direito. O preço da cessão não tem natureza de *royalty* mas de mais-valia ou ganho de capital. De acordo com PAULO PITTA E CUNHA, “*a tributação dos royalties a título de imposto sobre o rendimento, deverá, em rigor, excluir do conceito, as modalidades que constituam remuneração de venda, ato que comporta alienação de capital*”. Porém, o ADT celebrado entre Portugal e o Reino Unido inclui expressamente no conceito de *royalties* os ganhos provenientes da venda ou troca dos direitos ou bens que lhes dão origem.⁴⁷

Não obstante, a legislação portuguesa claramente determina que rendimentos provenientes de contratos que tenham por objeto a cessão ou utilização temporária de direitos da propriedade intelectual são rendimentos de capitais, quando não auferidos pelo respetivo autor ou titular originário, geradores de *royalties*, ou rendimentos empresariais e profissionais, quando auferidos pelo seu titular originário. Os rendimentos provenientes de direitos de autor ou de direitos conexos são, nestes termos, qualificados como *royalties*.

⁴⁶ BARREIROS, Miguel Alexandre Martins Cardoso “*Royalties e acordos de partilha de custos (APC’s)*”, in *Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal*, 19/20, Julho-Setembro/Outubro-Dezembro 2004, p. 149.

⁴⁷ PIRES, Manuel, “*Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimento*”, Imprensa Nacional – Casa da Moeda, Lisboa, 1984, pág. 666: “*Do ponto de vista da repartição dos poderes de tributação, tal solução é favorável aos países da fonte, porque segundo as regras convencionais das mais-valias – salvo no caso de os bens em causa integrarem o activo do estabelecimento ou de estarem afectos a instalação fixa – só podem ser tributados no Estado de residência*”.

3 OS DIREITOS TELEVISIVOS DESPORTIVOS

Os direitos televisivos desportivos implicam o estudo de matérias muito específicas e envolvem um universo infinito de situações que nos levariam a extravasar o âmbito que aqui se pretende. Assim, no caso concreto, iremos focar-nos num âmbito mais limitado que se discutirá *infra*.

Para efeitos da respetiva qualificação jurídico-tributária dos contratos que envolvem a cedência dos direitos de transmissão televisiva de eventos desportivos importa elencar os tipos contratuais mais comuns. Nesta sequência, permitimo-nos começar por distinguir entre:

- (i) a cessão temporária dos direitos de transmissão televisiva de eventos desportivos; e
- (ii) a alienação definitiva dos direitos de transmissão televisiva de eventos desportivos.

Deixamos claro que, no presente estudo, a análise que pretendemos realizar apenas terá incidência sobre o primeiro tipo contratual, contrapondo porventura em alguns pontos o primeiro ao segundo.

Atualmente está em discussão um caso muito mediático a nível nacional que são os acordos celebrados entre a NOS e o Benfica, a NOS e o Sporting e a MEO e o FC Porto, para os direitos de transmissão dos jogos da primeira liga destes clubes em casa. Tratam-se dos maiores negócios de sempre no futebol português, ao abrigo dos quais a NOS e a MEO irão pagar aproximadamente 400 milhões de euros a cada um daqueles clubes por um período de dez anos. Assim, sabemos que contratualmente os clubes podem vender os seus direitos de diversas formas. Na celebração destes contratos multimilionários está subjacente a sua necessária qualificação jurídica.

Portanto, na sequência do *supra* mencionado, distinguimos três dos mais recorrentes tipos contratuais subjacentes à cessão temporária deste tipo de direitos:

- a) a cessão temporária dos direitos de transmissão televisiva de eventos desportivos que consubstancia um direito de autor;
- b) a cessão temporária dos direitos de transmissão televisiva de eventos desportivos protegida nos termos dos direitos conexos ao direito de autor; e

- c) a cessão temporária dos direitos de transmissão televisiva de eventos desportivos que origina rendimentos de natureza puramente comercial.

A distinção destes três tipos contratuais apresenta-se muito ténue mas com consequências fiscais muito distintas. Como tal, o ponto de partida para aprofundarmos o estudo desta matriz tripartida é estudar a natureza jurídica que os rendimentos derivados destes contratos revestem e caracterizá-los.

3.1 Enquadramento Jurídico

A cessão temporária dos direitos de transmissão televisiva de eventos desportivos é uma realidade potencialmente geradora de rendimentos de natureza meramente comercial que tomam a forma de lucros⁴⁸ ou de rendimentos decorrentes de direitos de autor ou de direitos conexos e, como tal, geradores de *royalties*⁴⁹. O direito associado à cedência de direitos de transmissão televisiva de eventos desportivos que não envolva a transferência de qualquer tipo de propriedade intelectual tem uma natureza puramente comercial, ou seja, engloba dentro dele toda a atividade (expressa mesmo que num só acto), que tenha por fim a geração de um lucro. Por seu turno, quando está em causa um direito que consubstancie uma obra de cariz intelectual e, conseqüentemente, abrangida pela propriedade intelectual, os rendimentos decorrentes da sua transmissão dão origem a *royalties*.⁵⁰ Estudaremos mais adiante a linha que separa estes dois tipos de rendimentos.

O enquadramento associado à transmissão dos direitos televisivos desportivos não é simples nem linear envolvendo diferentes agentes, ou intervenientes, como se comprovará de seguida.

Num primeiro nível surgem os titulares originários de todos os direitos associados aos eventos desportivos, incluindo, claro está, os direitos de transmissão televisiva: os organizadores dos eventos desportivos objeto da respetiva transmissão televisiva.

Evidentemente são estes que suportam os encargos inerentes à preparação do evento desportivo, que assumem o risco da gestão económica do respetivo evento e,

⁴⁸ Cfr. art. 7.º da CMOCDE.

⁴⁹ Cfr. art. 12.º da CMOCDE.

⁵⁰ SANTIAGO, Bruno in “Assistência técnica e royalties nos tribunais portugueses”.

consequentemente, controlam o acesso dos operadores televisivos ao estádio ou ao recinto onde se verifica o evento alvo de transmissão.

No segundo nível surgem os operadores televisivos que adquirem os direitos sobre os eventos desportivos e que procedem à sua captação para posterior reprodução ou venda.

No terceiro e último nível desta estrutura estão os consumidores, os assinantes do serviço televisivo proporcionado pelos operadores televisivos.

Sendo esta apenas uma imagem simplificada da realidade, naturalmente que entre o primeiro e o segundo nível; isto é, entre os titulares originários dos direitos e os operadores televisivos existem, frequentemente, intermediários que adquirem e revendem os respetivos direitos televisivos sobre acontecimentos desportivos.

Ao contrário do que acontece nos filmes, um evento desportivo não repercute uma nítida autonomia do bem jurídico em que se traduz o produto final (bem de segundo plano), em relação ao bem jurídico consistente nas obras literárias criadas pelos autores porquanto um evento desportivo não segue os passos delimitados por um guião previamente emoldurado. No entanto, estas duas realidades apresentam similitudes em determinados contextos: a autonomia do produto da indústria cinematográfica, o filme acabado, decorre da atividade empresarial adicional, necessária a colocar a obra intelectual ou artística em condições de ser explorada, isto é, colocada à disposição do público. Nos mesmos termos, independentemente das diferenças notórias entre ambos, um evento desportivo envolve uma capacidade organizacional empresarial eficiente que promova um produto final em condições de ser exposto ao público.

Assim, as organizações responsáveis pela gestão do evento desportivo autorizam determinada entidade a captar e produzir o resultado final, em contrapartida de determinado valor previamente estipulado entre as partes que pode dar origem a verdadeiros direitos de autor (se for o caso), ou quaisquer outros direitos de natureza meramente comercial, que concorrem no campo destas relações bilaterais.

3.1.1 Cessão temporária dos direitos de transmissão televisiva de eventos desportivos que consubstancia um direito de autor

Em primeiro lugar, vamos focar-nos no enquadramento jurídico dos rendimentos derivados da cessão temporária dos direitos de transmissão televisiva de eventos desportivos que dão origem a direitos de autor.

JOSÉ DE OLIVEIRA ASCENSÃO⁵¹ subliminarmente escreveu que “*o homem, à semelhança de Deus, cria. A criação literária e artística recebe a tutela do Direito de Autor. O homem à semelhança do animal, imita*”. Por isso é que a criação literária e artística carece de proteção e recebe a tutela do direito de autor, vertida no CDA.

Sabemos que as obras televisivas, objeto de criação intelectual, encontram-se sujeitas a proteção nos termos do n.º 1 do art. 2.º do CDA que estabelece que “*As criações intelectuais do domínio literário científico e artístico, quaisquer que sejam o género, a forma de expressão, o mérito, o modo de comunicação e o objetivo, (...) [obras originais]*”. No entanto, para que estas revistam o cariz de criação intelectual é necessário que representem o produto de um esforço criativo, ou seja, que incluam elementos de originalidade, exógenos ao evento desportivo em si, designadamente, comentários, gráficos e opiniões.

Nos termos da al. a) do n.º 1 do art. 7.º do CDA, não são objeto de proteção “*as notícias do dia e os relatos de acontecimentos diversos com carácter de simples informações de qualquer modo divulgados*”. Com efeito, a mera captação e registo de imagens e sons associados a um evento desportivo não introduz qualquer elemento novo, com carácter criativo, que possa consubstanciar uma criação de propriedade intelectual. Assim, não basta que os referidos elementos sejam meros relatos dos acontecimentos ou simples informações pelo que deverá ser auferido se os rendimentos obtidos / pagos a este título incluem a mera descrição dos factos ocorridos nos eventos desportivos ou se incluem comentários especializados passíveis de qualificação como criação intelectual. Esta distinção parece simples mas tem consequências distintas no enquadramento fiscal competente.

⁵¹ OLIVEIRA ASCENSÃO, José in “*Direito Civil: Direitos de Autor e Direitos Conexos*”, Coimbra Editora, 1992, pág. 11.

Na linha de raciocínio da jurisprudência do TJUE, não se pode invocar um direito de autor sobre os próprios eventos desportivos uma vez que eles não podem ser qualificados como obras. Com efeito, para terem essa qualificação, é necessário que o objeto em questão seja original, no sentido de constituir uma criação intelectual própria do seu autor.⁵² Nestas condições, os eventos não têm como estar abrangidos pela proteção conferida à propriedade intelectual, a título de direito de autor. É aliás sabido que o direito da União Europeia não os protege a título nenhum no domínio do direito da propriedade intelectual.

No entanto, como já referido, o enquadramento destes rendimentos envolve diferentes vertentes, com características particulares. Nas situações em que a transmissão envolve a fixação do som e imagem e a introdução, por exemplo, de comentários especializados sobre os jogos, estamos perante uma criação dos produtores e não uma mera reprodução do evento. Nestes termos, a cessão destes direitos engloba o evento como um produto final acabado, original e criativo. Do mesmo modo, qualquer trabalho de produção televisiva adicional que venha a introduzir elementos exteriores ao acontecimento, tais como entrevistas, reportagens ou elementos virtuais deverá ser entendido como uma criação intelectual.⁵³

Assim, ainda na ótica da jurisprudência já mencionada do TJUE, “(...) *os eventos desportivos, enquanto tais, têm um carácter único e, nesta medida, original, que pode transformá-los em objetos dignos de proteção comparável à proteção de obras, podendo essa proteção ser eventualmente concedida pelas diferentes ordens jurídicas internas.*”⁵⁴

Em face do exposto, temos que concluir que se ao relato ou gravação objetiva de um jogo de futebol ou de qualquer outro evento desportivo se adicionarem comentários especializados, entrevistas, análises de comentadores a estatísticas do evento, gráficos, reportagens ou quaisquer outras alterações que impliquem a transferência de um *know-how* específico de quem o transmite, parece-nos que estamos perante uma obra televisiva sujeita a proteção nos termos do n.º 1 do art. 2.º do CDA já enumerado.

⁵² Neste sentido, *cf.*, entre outros, Ac. do TJUE “*Infopaq Internacional*”, C-5/08, e Ac. do TJUE “*Murphy*”, C-408/08 e C-429/08, disponíveis em <http://curia.europa.eu> e <http://curia.europa.eu>.

⁵³ Ao contrário do evento desportivo, os programas televisivos integram ideias, conceitos, formatos, gráficos, músicas e outras componentes visuais e sonoras, cuja organização num conjunto integrando advém da capacidade intelectual dos autores criando uma nova realidade, o qual é objecto de protecção pelo CDA.

⁵⁴ Ac. do TJUE “*Murphy*”, C-408/08 e C-429/08, em resposta às questões prejudiciais.

3.1.2 Cessão temporária dos direitos de transmissão televisiva de eventos desportivos protegida nos termos dos direitos conexos ao direito de autor

Tendo concluído no ponto anterior quais os rendimentos desta natureza que estão protegidos ao abrigo dos direitos de autor, importa agora aprofundar o estudo de uma matéria mais controversa, a dos direitos conexos com o direito de autor.

É sabido que, para que os rendimentos tenham a natureza de propriedade intelectual deverão ter estar expressamente previstos no CDA. Ora, nos termos já acima enumerados, a lei estabelece que se subsumem no conceito de direitos de autor as criações intelectuais do foro científico, literário ou artístico seja qual for a sua forma de exteriorização.

Conforme referido, o n.º 2 do art. 1.º do CDA vem elencar um conjunto de operações que constituem criações intelectuais ao abrigo da lei. Não obstante, o art. 7.º do mesmo diploma legal, já explorado, estabelece que os meros relatos e notícias do dia não são objeto de proteção em sede de direitos de autor. A situação de fronteira nestes casos é muito ténue.

A gravação de um evento desportivo consubstancia uma obra televisiva se incluir, além da fixação de som e imagem, elementos criativos, exógenos ao acontecimento. Sabemos, desde logo, que a mera captação e registo de imagens e de sons associados ao evento não vem introduzir-lhe qualquer elemento novo ou conferir-lhe uma forma criativa. Nestes termos, os rendimentos que não derivem de uma cessão temporária de direitos televisivos com inclusão de elementos exógenos, criativos, não poderão beneficiar da proteção concedida pelos direitos de autor.

Importa, no entanto, verificar se este tipo de rendimentos poderá beneficiar da proteção conferida pelos direitos conexos com o direito de autor.

Os direitos conexos, tal como referido em 1.1.1, englobam “*as prestações dos artistas intérpretes ou executantes, dos produtores de fonogramas e de videogramas e dos organismos de radiodifusão*”⁵⁵.

⁵⁵ Art. 176.º, n.º 1 do CDA.

Entende-se por fonograma “(...) o registo resultante da fixação, em suporte material, de sons provenientes de uma prestação ou de outros sons, ou de uma representação de sons”.⁵⁶ Por outro lado, diz-se videograma “(...) o registo resultante da fixação, em suporte material, de imagens, acompanhadas ou não de sons, bem como a cópia de obras cinematográficas ou audiovisuais”.⁵⁷

No caso concreto, para que a fixação de sons e imagens possa estar abrangida pela proteção concedida aos direitos conexos com o direito de autor, importa aferir se pode ser qualificada como (i) um produto de um produtor de fonogramas e videogramas⁵⁸ ou (ii) uma prestação de um organismo de radiodifusão.

Ora, no primeiro caso, e em primeiro lugar, para ser concedida proteção a um produtor de fonograma ou videograma é necessário que, por força do n.º 2 do art. 190.º do CDA, se verifique um dos seguintes requisitos:

“a) Que o produtor seja de nacionalidade portuguesa ou de um Estado membro das Comunidades Europeias ou que tenha a sua sede efetiva em território português ou em qualquer ponto do território comunitário;

b) Que a fixação dos sons e imagens, separada ou cumulativamente, tenha sido feita licitamente em Portugal;

c) Que o fonograma ou videograma tenha sido publicado pela primeira vez ou simultaneamente em Portugal (...).”⁵⁹

Assim, para que uma determinada entidade seja qualificada como produtor de fonograma ou videograma basta que o sujeito passivo seja a primeira entidade a fixar o som ou imagem de uma realidade, ainda que não tenha qualificações técnicas de produção. Porém, resulta da lei que a proteção prevista no preceito n.º 3 do art. 176.º do

⁵⁶ Art. 176.º, n.º 4 do CDA

⁵⁷ Art. 176.º, n.º 5 do CDA

⁵⁸ Nos termos do n.º 3 do art. 176.º do CDA, “produtor de fonograma ou videograma é a pessoa singular ou colectiva que fixa pela primeira vez os sons provenientes de uma execução ou quaisquer outros, ou as imagens de qualquer proveniência, acompanhadas ou não de sons”.

⁵⁹ Os requisitos apresentados na norma legal em apreço consideram-se alternativos e não cumulativos.

CDA pressupõe que o produtor detenha os direitos sobre as imagens e sons fixados para que lhe seja concedida a proteção sobre os mesmos.⁶⁰

Em face do exposto, a cessão temporária dos direitos de transmissão televisiva de eventos desportivos com fixação de som e imagem incluída poderá encontrar-se abrangida pelos direitos conexos e, como tal, consubstanciar propriedade intelectual.

Na sequência da conclusão citada, parece-nos importante averiguar se para que a captação de um videograma dê lugar a um direito conexo, o objeto daquele videograma tem de ser, ele próprio, uma obra protegida no âmbito dos direitos de autor.⁶¹

Resulta do já exposto que um evento desportivo não constitui, por si só, uma obra protegida ao abrigo dos direitos de autor. Neste contexto, poderíamos afirmar que o próprio videograma constitui a captação de um evento que não consubstancia uma obra de cariz intelectual. No entanto, advém das disposições acima transcritas, designadamente, do n.º 5 do art. 176.º que se considera videograma “*o registo resultante da fixação, em suporte material, de imagens, acompanhadas ou não de sons, bem como a cópia de obras cinematográficas ou audiovisuais.*”, a contrario, que para que um videograma dê lugar a direitos conexos, não é necessário que o objeto do videograma seja, ele próprio, uma obra cinematográfica ou audiovisual.

O videograma é também um mero veículo que poderá eventualmente conter imagens e sons que não pertençam à obra audiovisual.⁶² Na prática, considerando que a letra da lei não faz depender a sua existência do facto de o produto do videograma ter de constituir uma obra, os contratos de cessão temporária de direitos de transmissão televisiva de eventos desportivos com fixação de imagens e sons poderão consubstanciar direitos conexos, ainda que o evento desportivo não seja ele mesmo considerado uma obra.

⁶⁰ De facto, nas situações em que uma entidade subcontrata um técnico para fixar sons e imagens, o videograma criado nasce na esfera daquela mesma entidade, pelo que a subcontratação dos serviços em apreço consubstanciará uma mera prestação de serviços. Assim, ainda que a entidade alienante não proceda directamente à fixação do som e imagem de um determinado evento desportivo, a mesma detém o direito sobre o videograma criado, pelo que poderá ser equiparada a um produtor de videogramas. Caso seja possível provar que o valor económico predominante da transacção resulta da cedência do direito a captar as imagens e sons do evento desportivo e não do videograma criado, podemos estar perante rendimentos de natureza puramente comercial.

⁶¹ No caso concreto, esta questão é relevante uma vez que a mera captação e registo de sons e imagens associados a um evento desportivo relata apenas acontecimentos com carácter informativo não introduzindo qualquer elemento novo, criativo e inovador à realidade que pretende relatar.

⁶² OLIVEIRA ASCENSÃO, José, in *ob. cit.*, págs. 78 e 83.

Em suma, tendo em conta os argumentos enumerados, os produtos que resultam do trabalho do produtor de videogramas parecem estar protegidos no âmbito dos direitos conexos com o direito de autor (*cf.* n.º 1 do art. 176.º do CDA).

No que se refere às prestações de organismos de radiodifusão, de acordo como n.º 9 do art. 176.º do CDA, as mesmas consubstanciam “(...) *emissões de radiodifusão sonora ou visual (...)*”.⁶³ A proteção concedida a estes organismos advém essencialmente do facto de, aquando da fixação de som e imagem, estes terem como principal objetivo a sua divulgação e comercialização.

Deste modo, o legislador entendeu atribuir esta proteção adicional relativamente às prestações de serviços desenvolvidas pelos organismos de radiodifusão, porquanto os mesmos têm a capacidade de posterior difusão das emissões e de multiplicação do sinal televisivo para milhares de espectadores.

Ora, com efeito, a proteção concedida não se prende com a natureza do evento a ser emitido, mas com a entidade que a emite⁶⁴, sendo atribuída exatamente a mesma proteção à emissão de uma peça de teatro que à transmissão de um evento desportivo.

Contudo, tal proteção só é concedida se se verificar uma das seguintes condições:

- (i) O organismo de radiodifusão ter sede efetiva em Portugal ou num Estado membro das Comunidades Europeias;
- (ii) A emissão de radiodifusão ser transmitida a partir de uma estação situada em território português ou de um Estado membro das Comunidades Europeias.⁶⁵

Desta feita, resulta do respetivo regime jurídico que aos organismos de radiodifusão são atribuídos direitos conexos ao direito de autor relativamente às prestações por si efetuadas, ou seja, à captação de imagens e sons, a sua fixação e emissão, ainda que o objeto daquelas não seja qualificado como uma obra intelectual para efeitos dos direitos de autor.

⁶³ À luz do art. 176.º do mesmo preceito normativo, entende-se “(...) *por emissão de radiodifusão difusão dos sons ou de imagens, ou a representação destes, separada ou cumulativamente, por fios ou sem fios, nomeadamente por ondas hertzianas, fibras óticas, cabo ou satélite, destinada à recepção pelo público.*”

⁶⁴ Tendo uma natureza subjectiva e não objectiva.

⁶⁵ Parece resultar deste regime jurídico que aos organismos de radiodifusão são atribuídos direitos conexos ao direito de autor quanto às prestações efectuadas – captação de imagens e sons, ainda que o seu objecto não seja qualificado como uma obra intelectual para efeitos dos direitos de autor.

A Administração Fiscal parece considerar, numa opinião vertida num Parecer de 1994⁶⁶, que os rendimentos resultantes da cessão temporária dos direitos de transmissão televisiva de eventos desportivos com fixação de som e imagem, resultam da transmissão de direitos conexos e, como tal, alegam que se trata de rendimentos provenientes da propriedade intelectual.

A Autoridade Tributária defende que os serviços de fixação e captação de imagem envolvem um conjunto de conhecimentos técnicos especializados, consubstanciando serviços técnicos ou de assistência técnica.⁶⁷

Não obstante, à luz da legislação portuguesa atualmente em vigor, o conceito de assistência técnica e serviços técnicos apenas deverá ser qualificado como *royalty* na medida em que existe um nexo de complementaridade entre serviços técnicos e eventuais *royalties* debitados, não devendo abranger contratos em que o propósito seja a mera prestação de serviços, ainda que de conteúdo técnico.

Note-se que esta posição assenta sobretudo nos elevados montantes que este tipo de transações movimenta e implica, o que pode dificultar largamente a concretização destes tipos contratuais.

⁶⁶ Despacho, Parecer n.º 119/94, de 19 de Agosto.

⁶⁷ Não existe na lei portuguesa uma definição clara dos conceitos de assistência técnica e de serviços técnicos.

3.1.3 Cessão temporária dos direitos de transmissão televisiva de eventos desportivos que origina rendimentos de natureza puramente comercial

Antes de procedermos ao enquadramento fiscal dos rendimentos de natureza puramente comercial derivados da cessão temporária dos direitos de transmissão televisiva de eventos desportivos impõe-se averiguar qual será o tratamento jurídico a dar a estes direitos.

Será relevante, nesta fase, reforçar que um evento desportivo em si não constitui nenhuma obra do domínio literário, científico ou artístico, constituindo antes um conjunto de imagens e sons produzidos no local onde é realizado, sem qualquer fator exterior de criatividade. A obra de cariz intelectual poderá ser produzida posteriormente, aquando da transmissão ou da elaboração de um programa desportivo que inclua fatores exógenos.

A título de exemplo, tratando-se de uma mera cessão temporária dos direitos de transmissão televisiva de eventos desportivos sem fixação de som e imagem, isto é, a transferência do direito para uma entidade terceira apenas do acontecimento em si, sem a cedência das gravações do mesmo, não se justifica uma análise aprofundada dos direitos conexos associados ao produto final dos produtores de fonogramas e videogramas e dos organismos de radiodifusão, como anteriormente referenciada.

Nesta sequência, não tendo os direitos de transmissão televisiva de eventos desportivos, em regra, por objeto a posterior difusão ou distribuição de bens da propriedade intelectual mas apenas o registo da atividade para posterior divulgação do evento, o direito associado à transmissão do acontecimento em causa não envolve a transferência de qualquer tipo de propriedade intelectual.

Não obstante, importa sempre apurar se um participante de um evento desportivo poderá ser qualificado como um artista, intérprete ou executante. Ao abrigo do n.º 2 do art. 176.º do CDA, “*artistas intérpretes ou executantes são os atores, cantores, músicos, bailarinos e outros que representem, cantem, recitem, declamem, interpretem ou executem de qualquer maneira obras literárias ou artísticas*”. Não sendo um evento desportivo uma obra literária ou artística, a participação dos seus executantes também não o é, não dando lugar à criação de direitos conexos aos direitos de autor. A lei apenas reconhece, assim, direitos de autor ao organizador / produtor do evento (caso se

considere uma obra), não participando da autoria os artistas executantes (jogadores / profissionais de competição), nem mesmo enquanto titulares de direitos conexos.⁶⁸

As competições desportivas assumem a natureza de espetáculos desportivos, sendo normalmente promovidas por uma entidade que se ocupa da sua organização e apresentação a um público geralmente numeroso. O produtor do espetáculo poderá ser uma associação desportiva, um clube, um conjunto de clubes, federações nacionais ou internacionais ou mesmo uma qualquer pessoa singular ou coletiva. Assim, o produtor é a entidade que juridicamente tem o direito de organizar o espetáculo e, conseqüentemente, de transmitir temporária ou definitivamente os direitos em causa. Podemos afirmar que os produtores dos eventos desportivos surgem num primeiro plano, o dos titulares originários de todos os direitos associados ao espetáculo.

Tendo em conta a dimensão deste tipo de eventos, a entidade promotora incorre em inúmeros custos recuperáveis somente se o acesso ao recinto não for gratuito ou se o acontecimento for patrocinado. Nestes termos, é o organizador que assume o risco que apenas será compensado através do preço dos bilhetes vendidos. Ora, se os promotores são apenas ressarcidos do investimento efetuado através da venda de bilhetes, se esta for cedida gratuitamente, a redução de público através da transmissão poderá conduzir a elevados prejuízos para o promotor.⁶⁹

Na linha de raciocínio de JOSÉ DE OLIVEIRA ASCENSÃO, “(...) o organizador de um espetáculo público, ou empresário, tem um direito sobre o espetáculo. Este direito permite-lhe autorizar ou proibir a transmissão desse espetáculo (...)”⁷⁰. Portanto, atendendo ao facto de os espetáculos desportivos serem realizados em recintos privados e próprios para o efeito, estes não poderiam transmitidos sem a autorização prévia da entidade detentora dos direitos. Sabemos, contudo, que esta ideia não tem

⁶⁸ Cfr. art. 176.º, n.º 2 do CDA.

⁶⁹ A natureza jurídica do pagamento feito pelo público, destinatário final, é de preço pelo gozo de bem imaterial.

⁷⁰ OLIVEIRA ASCENSÃO, José in “Direito à Informação e Direito ao espectáculo”, Revista da Ordem dos Advogados, ano 48, 1988, pp. 15 e ss.

expressão legal na legislação nacional tendo sido vista ao longo do tempo apenas como uma prática costumeira.⁷¹

De facto, na opinião da doutrina dominante, o direito ao espetáculo não constitui um direito de autor ou direito conexo, na medida em que o CDA prevê expressamente quais as situações que originam estes direitos, ou seja, os direitos de autor e direitos conexos estão tipificados na lei.

Há que concluir, portanto, que qualquer cessão temporária dos direitos de transmissão televisiva de eventos desportivos sem introdução de elementos criativos e sem fixação de som e imagem origina rendimentos de natureza puramente comercial pelo que não configura qualquer criação de cariz intelectual, ao contrário de uma peça de teatro ou de uma performance de ballet ou qualquer outro tipo de peça teatral: um musical ou uma dança de expressão livre, pelo que o direito associado à sua transmissão televisiva não deverá envolver a transmissão de qualquer tipo de propriedade intelectual.

⁷¹ Existem referências na legislação portuguesa ao direito ao espectáculo, designadamente, a delimitar negativamente o direito à informação. Nos termos do art. 84.º, n.º 2, da Lei n.º 30/2004, de 21 de Julho, *“Deve ainda ser garantido o direito de acesso a recintos desportivos de profissionais da comunicação social, desde que no exercício da sua profissão, sem prejuízo dos condicionamentos e limites a este direito, designadamente para protecção do direito ao espectáculo, ou de outros direitos e interesses legítimos dos promotores ou organizadores de espectáculos desportivos”*.

4. ENQUADRAMENTO FISCAL

À luz do exposto no capítulo precedente, sabemos que a cessão temporária dos direitos de transmissão televisiva de eventos desportivos não encontra consagração expressa no CDA ou em qualquer outro diploma de legislação nacional. No entanto, naturalmente que são rendimentos tributáveis tanto em sede de IRC como em sede de IVA, seja qual for a sua natureza, dependendo somente da fonte dos rendimentos em questão: estrangeira ou portuguesa, que exploraremos *infra*. O que difere, no caso concreto, é a sua qualificação enquanto direitos provenientes de propriedade intelectual ou não, o que implica consequências distintas na carga tributária a aplicar.

Após uma cuidada análise das várias formas que a cessão temporária dos direitos televisivos de eventos desportivos pode revestir, entendemos que consubstanciam direitos decorrentes da propriedade intelectual aqueles que envolvam (também) a cessão de elementos criativos, tais como gráficos, comentários ou entrevistas. Concluimos, a par, que os rendimentos derivados da cessão temporária dos direitos de transmissão televisiva de eventos desportivos apenas com fixação de som e imagem está protegida nos termos dos direitos conexos ao direito de autor⁷², pelo que se qualificam como rendimentos derivados da propriedade intelectual.

Por outro lado, em face do anteriormente exposto, concluimos que a cessão temporária dos direitos de transmissão televisiva de eventos desportivos pode dar origem a rendimentos puramente comerciais quando não envolva a transmissão paralela de quaisquer outros elementos externos ao evento e sem fixação de som e imagem. Neste caso, trata-se de uma transação puramente comercial uma vez que os próprios rendimentos em causa não se encontram tipificados no CDA. Concretamente, a cessão temporária dos direitos de transmissão televisiva de eventos desportivos como uma mera descrição videográfica, sem qualquer elemento criativo e sem possibilidade de introdução de qualquer alteração é uma realidade geradora de lucros, ao invés da cessão do direito de transmissão de eventos desportivos, com fixação de som e imagem, e/ou

⁷² A fixação de som e imagem poderá ter a natureza de direitos conexos sempre que sejam adquiridos à entidade que detém os direitos sobre o videograma ou fonograma. Concluimos que a fixação de som e imagem poderá ter a natureza de direitos conexos sempre que sejam adquiridos à entidade que detém os direitos sobre o videograma ou fonograma criados.

introdução de elementos criativos, como grafismos, comentários ou entrevistas, externos ao evento, que geram *royalties*.⁷³

Nestes termos, no plano interno, há que efetuar duas análises distintas das situações tributárias existentes: (i) rendimentos derivados da propriedade intelectual; (ii) rendimentos de natureza meramente comercial.

4.1 Cessão temporária dos direitos de transmissão televisiva de eventos desportivos que origina rendimentos derivados da propriedade intelectual

IRC

Os rendimentos pagos ao abrigo de um contrato que dê lugar a direitos de autor, como sejam aqueles que contenham determinados elementos que são a expressão da criação intelectual do próprio autor, são submetidos ao regime fiscal aplicado aos *royalties*. Por outro lado, tendo em conta que a noção de *royalties* transposta para a lei portuguesa não prevê um alargamento do conceito aos direitos conexos, os rendimentos desta natureza subjacentes à cessão temporária dos direitos de transmissão televisiva de eventos desportivos são qualificados como lucros das empresas.⁷⁴ Note-se que ambas as realidades se subsumem ao conceito genérico de propriedade intelectual.

Ora, com efeito, para as entidades residentes em território português⁷⁵ que adquirem os direitos de transmissão e pagam o respetivo preço, ao abrigo do disposto na al. a), do n.º 1 e n.º 4 do art. 94.º do CIRC, a RF é de 25%, a título de mera antecipação do imposto. Nos termos do n.º 4 do art. 87.º do mesmo diploma legal, a RF é efetuada a título definitivo, como taxa liberatória, para as entidades que não tenham sede nem

⁷³ Salientamos novamente que apenas a exploração, directa ou indirecta, de um direito de propriedade intelectual poderá gerar *royalties*, já que a sua transmissão definitiva deverá ser tributada em IRC como uma mais-valia por força do disposto no art. 46.º, n.º 1, al. a) – “(...) *activos intangíveis* (...)”.

⁷⁴ Problemática desenvolvida em 4.3.

⁷⁵ Por força do disposto no art. 2.º, n.º 3 do CIRC, consideram-se residentes “(...) *as pessoas colectivas e outras entidades que tenham sede ou direcção efectiva em território português*”. Nesta norma estão presentes dois elementos (alternativos) de conexão com o território português. Em primeiro lugar, temos a sede no sentido de sede estatutária e, por fim, a direcção efectiva como o local em que se concentram e funcionam os órgãos de administração e controlo superior da empresa, considerada na sua universalidade, no qual está o órgão central de administração da empresa, local onde se tomam as decisões finais e prevalentes. No caso da lei portuguesa existem dois critérios: o da sede; e o da direcção efectiva, na CMOCDE existe a “*tie-breaker rule*” – ao abrigo do art. 4.º da Convenção em causa, o critério que prevalece na determinação da residência de uma pessoa colectiva é o local da “*direcção efectiva*” (*place of effective management*).

direção efetiva em território português e aí não tenham qualquer estabelecimento estável⁷⁶ ao qual os rendimentos possam ser imputáveis. O montante correspondente ao preço da cessão temporária dos direitos em causa recebido pelas entidades residentes em território português concorre para a formação do lucro tributável da empresa, nos termos gerais do CIRC, na ótica exclusiva da parte cedente.

Caso a entidade não residente com a qual a empresa portuguesa celebra os contratos seja residente para efeitos fiscais num país com o qual tenha estabelecido um ADT, os rendimentos pagos relativamente à cessão dos direitos de transmissão televisivas de eventos desportivos, porquanto consubstanciam rendimentos provenientes de direitos de autor e, conseqüentemente, são qualificados como *royalties*, podem beneficiar da taxa de RF reduzida prevista no ADT aplicável. Já no que diz respeito aos rendimentos que se materializam em direitos conexos e, por conseguinte, geradores de lucros, o funcionamento dos ADT é idêntico, sendo aplicável o equivalente ao art. 7.º da CMOCDE.

IVA

Impõe-se agora averiguar qual o tratamento fiscal a dar, em sede de IVA, aos rendimentos derivados da propriedade intelectual.

Nas situações em que os serviços são prestados a adquirentes estabelecidos em território português, a operação considera-se localizada em Portugal, para efeitos de IVA. Ao invés, quando os serviços em apreço são prestados a sujeitos passivos estabelecidos no estrangeiro, noutra EM da UE ou em país terceiro, a operação não é tributada em Portugal, pelo que não está sujeita a IVA de acordo com a al. a) do n.º 6 do art. 6.º *a contrario* do CIVA.

Nos casos em que a entidade cedente é a titular originária dos direitos objeto de transmissão, ou de autorização para a utilização de obra intelectual, como tal definidos

⁷⁶ Na legislação portuguesa, o conceito de estabelecimento estável encontra presença no art. 5.º, n.º 1 do CIRC, o qual estabelece que “*Considera-se estabelecimento estável qualquer instalação fixa através da qual seja exercida uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola*”.

no CDA, e o adquirente se encontre estabelecido em Portugal, a operação afigura-se isenta de IVA conforme estabelece o n.º 16 do art. 9.º do CIVA.⁷⁷

Conforme ensina CLOTILDE CELORICO PALMA, as isenções em IVA têm uma lógica diferente das isenções atribuídas ao abrigo dos impostos sobre o rendimento: “[a]o passo que nestes impostos a isenção libera o beneficiário do pagamento do imposto, no IVA as situações de isenção clássica traduzem-se na não liquidação de imposto nas operações ativas por parte do sujeito passivo beneficiário.”⁷⁸

A isenção prevista no n.º 16 do art. 9.º aplica-se, grosso modo, para conferir proteção à transmissão de direitos de autor ou direitos conexos uma vez que se incluem no âmbito das atividades de interesse público. É uma isenção que se caracteriza por ser incompleta, não conferindo o direito à dedução do imposto suportado e o seu mecanismo de funcionamento é automático, não carecendo de ato de reconhecimento por parte das Autoridades Tributárias.

Nos termos da disposição em causa, estão isentas de IVA as duas formas de disponibilidade dos poderes patrimoniais contidos no direito de autor: a autorização para a utilização da obra por terceiros e a cessão do conteúdo patrimonial do autor sobre a sua obra. Este preceito normativo respeita apenas a pessoas singulares ou coletivas que sejam titulares originários da vertente patrimonial do direito de autor, assim como os herdeiros ou legatários daqueles, excluindo-se da isenção todas as restantes entidades que não sejam titulares originárias de um direito de autor.^{79/80}

⁷⁷ Art. 9.º, n.º 16: “A transmissão do direito de autor ou de direitos conexos e a autorização para a utilização da obra intelectual ou prestação, definidas no Código do Direito de Autor e dos Direitos Conexos, quando efectuadas pelos próprios titulares, seus herdeiros ou legatários, ou ainda por terceiros, por conta deles, ainda que o titular do direito seja pessoa colectiva;” Redacção da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro).

⁷⁸ PALMA, Clotilde Celorico in “Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado”, Cadernos IDEFF n.º I – 6.ª Edição, pág. 172.

⁷⁹ Tem vindo a ser entendimento do TJUE que a isenção prevista no n.º 16 do art. 9.º do CIVA, uma vez transposta para a legislação portuguesa, tem necessariamente de ser aplicada independentemente de o titular originário do direito de autor ser uma pessoa singular ou colectiva.

⁸⁰ Sobre esta matéria no Ofício Circulado n.º 30147/2013, de 28 de Junho refere-se o seguinte: “[p]ese embora o elemento literal da redacção vigente entre 1 de janeiro e 31 de dezembro de 2012 excluísse da isenção as pessoas coletivas, o princípio da neutralidade fiscal, em que se alicerça o sistema comum do IVA, obsta a uma discriminação entre pessoas singulares e pessoas coletivas que pratiquem operações objetivamente isentas. Assim e à luz daquele princípio, a isenção prevista no n.º 16 do art. 9.º deve ser reconhecida, durante o referido período temporal, também às pessoas coletivas que sejam titulares originárias do direito de autor, por efeito direto do Artigo 377.º e da alínea 2) da parte B do anexo X da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006 (Diretiva do IVA).”

Independentemente do período temporal em apreço, a isenção aqui em causa aplica-se às importâncias cobradas, a título de direito de autor ou de direitos conexos, por intermédio das entidades que procedem à respetiva gestão coletiva.⁸¹

Na sequência do *supra* mencionado, há ter em conta a interpretação dada ao n.º 16 do art. 9.º do CIVA em conjugação com o n.º 2 da parte B do anexo X da DIVA e com o art. 377.º do mesmo diploma.

O n.º 16 do art. 9.º do CIVA⁸², à data anterior à redação da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, não fazia menção às pessoas singulares ou coletivas titulares de direitos conexos, pelo que a isenção contida naquela disposição não era suscetível de abranger os direitos conexos auferidos por artistas intérpretes ou executantes de obras de arte, produtores fonográficos, produtores videográficos ou empresas de radiodifusão (sonora ou visual), sem prejuízo, no que especificamente concerne aos artistas intérpretes ou executantes, de os respetivos direitos conexos poderem estar abrangidos pela isenção prevista no n.º 15 do art. 9.º do CIVA, nas condições aí mencionadas. A juntar, a derrogação ao sistema comum do IVA de que o Estado português beneficia ao abrigo do art. 377.º e do n.º 2 da parte B do anexo X da Diretiva do IVA não diz respeito a produtores fonográficos e videográficos ou a empresas de radiodifusão, em caso algum sendo permitida a extensão da isenção do IVA aos direitos conexos de que são titulares as referidas entidades.

Atualmente, a referida norma do CIVA preceitua o regime de isenção tanto para a transmissão do direito de autor como para a transmissão dos direitos conexos. No entanto, o regime atual da DIVA continua a referir, no escopo da isenção, unicamente as “*prestações de serviços de autores, artistas, intérpretes ou executantes de obras de arte, (...)*”, não fazendo menção aos direitos conexos.

De acordo com o entendimento do TJUE, as normas de isenção do IVA devem ser interpretadas de forma estrita, dado que constituem exceções ao princípio geral nos termos do qual o IVA é cobrado sobre toda e qualquer prestação de serviços efetuada a

⁸¹ Ofício Circulado n.º 30147/2013, de 28 de Junho (anterior à redação da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro).

⁸² Art. 9.º, n.º 16 na redação do DL 102/2008, de 20 de Junho: “*A transmissão do direito de autor e a autorização para a utilização da obra intelectual, definidas no Código de Direito de Autor, quando efectuadas pelos próprios autores, seus herdeiros ou legatários, ou ainda por terceiros, por conta deles, salvo quando o autor for pessoa colectiva.*”

título oneroso por um sujeito passivo.⁸³ É certo que o sistema comum do IVA se caracteriza pela existência de uma base de incidência uniforme para todos os EM, de regras comuns em matéria de incidência objetiva e subjetiva, de isenções e de valor tributável, por forma a garantir a neutralidade fiscal e a impedir as distorções de concorrência. Consequentemente, as isenções que restrinjam a matéria coletável e que possam criar distorções devem ser examinadas casuisticamente para averiguar se as razões de ordem técnica, económica ou social em que se baseiam são válidas e se a forma como são aplicadas pode ser melhorada.

No Relatório do Orçamento do Estado para 2014, esclarece-se que, para a sedimentação da economia cultural e criativa, é fundamental a proteção do direito de autor bem como dos direitos conexos, a par com a regulamentação da cópia privada e o combate às violações do direito de autor. O Governo apresentou então, para 2014, propostas legislativas sobre estas matérias, que têm expressão na lei atual, para garantir um enquadramento mais favorável na maximização do impacto destas áreas.

Assim, independentemente de não termos uma concretização desta isenção na DIVA podemos concluir que a isenção estabelecida no n.º 16 do art. 9.º do CIVA se aplica tanto aos direitos de autor como aos direitos conexos, atendendo ao sentido da lei.

Caso a entidade prestadora dos serviços não seja a titular originária dos referidos direitos, a operação é objeto de tributação em IVA, devendo a respetiva entidade portuguesa liquidar o imposto.

4.2 Cessão temporária dos direitos de transmissão televisiva de eventos desportivos que origina rendimentos de natureza puramente comercial

IRC

Os rendimentos pagos ao abrigo de um contrato de cessão temporária dos direitos de transmissão televisiva de eventos desportivos de natureza puramente comercial, ou seja, uma mera descrição videográfica, sem qualquer elemento criativo e sem possibilidade de introdução de qualquer alteração, sem fixação de som e imagem, não estão

⁸³ A título exemplificativo, veja-se o Ac. do TJUE de 26 de Junho de 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring GmbH, proc. C-305/01, disponível em www.curia.europa.eu.

protegidos nos termos do CDA pelo que são submetidos ao regime fiscal aplicado aos lucros e não aos *royalties*.

O IRC incide sobre os lucros das sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial, das cooperações, das empresas públicas e as das demais pessoas coletivas de direito público ou privado, com sede ou direção efetiva em território português, das entidades desprovidas de personalidade jurídica, com sede ou direção efetiva em território português, cujos rendimentos não sejam tributáveis em IRS ou em IRC no regime da transparência fiscal.⁸⁴ Para efeitos deste imposto, são consideradas de natureza comercial todas as atividades que consistam na realização de operações económicas de carácter empresarial.⁸⁵

Os rendimentos derivados da cessão dos direitos em causa não se encontram sujeitos a RF, quer sejam obtidos por entidades residentes, quer sejam obtidos por entidades não residentes em Portugal, por ausência de norma de incidência de imposto. Nestes termos, os rendimentos de entidades residentes estão sujeitos à taxa de IRC de 21%, por força do disposto no n.º 1 do art. 87.º do CIRC. Tratando-se de rendimentos de entidades que não tenham sede nem direção efetiva em território português e aí não possuam estabelecimento estável ao qual os mesmos sejam imputáveis, os mesmos não se encontram sujeitos a IRC.

IVA

A transmissão dos direitos de transmissão televisiva de eventos desportivos insere-se no âmbito das prestações de serviço a que se refere o CIVA, estando, portanto, em regra, sob a incidência deste imposto.

Assim, temos que, caso o prestador se encontre estabelecido em território português, deve liquidar IVA nas faturas ou documentos equivalentes que emite. Por seu turno, se o prestador se situar estabelecido fora de Portugal, compete à entidade prestada proceder à autoliquidação do imposto.

⁸⁴ Sobre este ponto *crf.* Arts. 2.º, n.º 1, als. a) e b) e 3.º, n.º 1, al. a) do CIRC.

⁸⁵ Art. 3.º, n.º 4 do CIRC.

4.3 O panorama internacional

Após a nossa exposição sobre enquadramento fiscal dos rendimentos derivados da cessão temporária dos direitos de transmissão televisiva de eventos desportivos no plano interno concluímos que a discussão fiscal somente sob o prisma nacional é importante mas não crítica. É relevante o momento em que os montantes vão ser tributados ou em que o gasto vai ser reconhecido. Daqui em diante, cumpre fazer uma análise mais aprofundada do enquadramento destes rendimentos a nível internacional, que suscita ainda algumas incertezas.

Para melhor compreender a realidade fiscal inerente a estes tipos contratuais há que explorar a dicotomia entre lucros e *royalties* que envolve que a cessão temporária dos direitos de transmissão televisiva de eventos desportivos, mais concretamente entre o art. 7.º e o art. 12.º da CMOCDE.

As convenções celebradas por Portugal utilizam, em regra,⁸⁶ para definir *royalties*, a expressão “*retribuições de qualquer natureza atribuídas ou pagas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica, incluindo os filmes cinematográficos, bem como os filmes e gravações para transmissão pela rádio ou televisão, de uma patente, de uma marca de fabrico ou de comércio (...)*”.⁸⁷

Ao confrontarmos a definição contida na CMOCDE com a que consta do citado art. 12.º, n.º 3 do ADT Portugal-Espanha, notaremos, para além de diferenças em aspetos de pormenor, que nesta última se incluem expressamente no conceito de *royalties* os ganhos provenientes da venda ou troca de direitos ou bens que dão origem a esses *royalties*. O conceito de *royalties* é, assim, expressamente ampliado aos casos de transmissão da propriedade daqueles mesmos bens ou direitos. Do ponto de vista fiscal, a tributação dos *royalties* a título de imposto sobre o rendimento, deverá, em rigor, excluir do conceito as modalidades que constituem remuneração de venda, ato que comporta a alienação do capital. Cabe ao legislador fiscal, todavia, ponderar os interesses em causa, atendendo inclusivamente a que entre uma sociedade-mãe com sede em país estrangeiro e uma sociedade-filha estabelecida em Portugal não se torna

⁸⁶ *Crf.*, por exemplo, o art. 12.º, n.º 3 do ADT Portugal-Espanha.

⁸⁷ Sobre este tema *cf.* 2.2.

difícil articular meios para operar mecanismos de gestão “eficiente” da carga tributária através das malhas da lei fiscal.

O n.º 1 do art. 12.º da CMOCDE permite-nos distinguir dois tipos fundamentais de *royalties* por concessão de uso: as que respeitam aos direitos de autor, e as que se relacionam com a propriedade industrial. No nosso estudo, a exploração desta dicotomia não tem relevância, pelo que nos focaremos na vertente que engloba os direitos de autor.

É certo que o conceito de direitos de autor está intrinsecamente ligado ao conceito de *royalties* não havendo dúvidas que os rendimentos decorrentes da cessão de direitos sobre uma obra consubstanciam uma modalidade de *royalties*. Mas a análise mais problemática centra-se em saber se o conceito de direitos conexos com o direito de autor também se inclui nesta modalidade fundamental.

Ora vejamos: de acordo com a definição de *royalties* já explanada em 2.2, os rendimentos derivados da operação de fixação de sons e imagens apenas poderiam qualificar-se como *royalties* se a atividade se encontrasse associada a um direito de autor sobre uma obra literária, artística, científica, não sendo incluídos para este efeito os rendimentos decorrentes da cedência de direitos conexos. De facto, apenas nas situações em que se verifique a inclusão efetiva dos direitos conexos na definição de *royalties* é que os rendimentos decorrentes da fixação de sons e imagens poderão qualificar-se desse modo. Nas restantes situações, e no pressuposto que estamos perante rendimentos auferidos no âmbito da atividade normal do seu beneficiário, os mesmos deverão qualificar-se como lucros das empresas (art. 7.º) que, na generalidade dos ADT apenas poderão ser tributados no país de residência do beneficiário do rendimento.⁸⁸

Para este efeito, importaria efetuar uma análise aos ADT celebrados por Portugal por forma a aferir em quais desses ADT se prevê o alargamento do conceito de *royalties* aos rendimentos decorrentes de direitos conexos com o direito de autor.

Após pesquisa de todos os ADT celebrados com Portugal, chegámos à conclusão que apenas se verifica o alargamento do conceito de *royalties* aos rendimentos decorrentes

⁸⁸ Art. 7.º, n.º 1 da CMOCDE: “Os lucros de uma empresa de um Estado contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua actividade no outro Estado contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercer a sua actividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável.”

da cessão de direitos conexos nos ADT celebrados entre Portugal e os EUA e entre Portugal e o México.

O ADT celebrado entre Portugal e os EUA dispõe no seu art. 13.º, n.º 3 que “*O termo royalties, usado nesta Convenção, significa as retribuições de qualquer natureza atribuídas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica, incluindo os filmes cinematográficos, ou os filmes, gravações e outros meios de reprodução da imagem ou do som, (...), ou outros direitos ou bens idênticos (...).*” Entendemos que a expressão: “*outros direitos ou bens idênticos*” deverá incluir os denominados direitos conexos, pelo que os rendimentos faturados por entidades residentes para efeitos fiscais nos EUA, encontram-se sujeitos a RF em Portugal à taxa de 10%.

No que respeita ao ADT celebrado com o México, o mesmo refere no seu protocolo que o conceito de *royalties* “*(...) inclui também a receção ou o direito a receber, bem como o uso ou a concessão do uso em conexão com a televisão ou a rádio, imagens visuais, sons ou ambos, transmitidos ao público quer por satélite, cabo ou fibra ótica quer por tecnologia similar.*”⁸⁹ Atento o teor da passagem citada, na definição de *royalties* prevista no ADT Portugal-México incluem-se os rendimentos relativos a imagens, sons ou ambos associados à televisão ou à rádio que sejam transmitidos ao público.

Nesta medida, os direitos conexos que se encontrem subjacentes à cedência de direitos de transmissão televisiva de eventos desportivos em que haja fixação de som e imagem qualificam-se como *royalties* à luz do ADT em causa, pelo que os rendimentos pagos a este título a entidades residentes para efeitos fiscais no México estão sujeitos a RF em Portugal à taxa de 10%, desde que cumpridos os formalismos para a aplicação do ADT.

Nos termos do *supra* enumerado n.º 2 do art. 12.º da CMOCDE, a tributação dos *royalties* deverá apenas ocorrer no Estado de residência do beneficiário daqueles rendimentos. No entanto, alguns Estados, incluindo Portugal, reservaram-se o direito de

⁸⁹ *Ad art. 12.º, n.º 3 do Protocolo.*

tributar na fonte alguns rendimentos enquadráveis no conceito de *royalties* refletido nos ADT em que se constituam como um dos Estados Contratantes.⁹⁰

Do exame da legislação fiscal vigente em Portugal em operações com entidades residentes em países com os quais tenham sido celebrados ADT, na sua aplicação ao caso dos *royalties*, infere-se o seguinte:

- (i) Portugal conserva o direito a tributar na fonte *royalties* relativos à concessão de direitos de autor pagos a entidades não residentes.
- (ii) Portugal apenas conserva do direito a tributar na fonte *royalties* relativos à concessão de direitos conexos com os direitos de autor quando pagos a residentes nos EUA e no México.

Quando estejam em causa rendimentos que qualifiquem como lucros das empresas, os mesmos apenas serão tributados no país de residência dos beneficiários dos rendimentos.

Concretizando para a realidade analisada no âmbito da presente tese, temos que:

A cessão temporária dos direitos de transmissão televisiva de eventos desportivos que envolva a transmissão de elementos criativos, exógenos ao evento, a juntar à fixação de som e imagem, consubstanciando portanto direitos de autor, implica a transmissão de *royalties*. Nestes termos, os ADT celebrados com Portugal conferem uma competência cumulativa aos Estados da residência do beneficiário dos rendimentos bem como ao Estado da fonte, de natureza limitada na medida em que impõe ao Estado da fonte que o imposto estabelecido não poderá exceder 10% do montante bruto dos *royalties*.

Por seu turno, a cessão temporária dos direitos de transmissão televisiva de eventos desportivos que dê origem a direitos conexos aos direitos de autor porquanto englobe a

⁹⁰ As Convenções portuguesas reconhecem sempre ao país da fonte um direito limitado de tributação de *royalties*. Em regra, os *royalties* têm a sua fonte no Estado em que o seu devedor tiver a sua residência, porém, as convenções admitiram que os *royalties* podem ter a sua fonte num determinado Estado – ainda que o seu devedor seja residente em país terceiro ou noutro Estado Contratante, mas possua um estabelecimento estável (ou instalação fixa: Alemanha, Itália, Moçambique), ao qual seja imputável a obrigação de os pagar. Prevalecem razões ligadas à defesa dos interesses dos diversos países ou grupos de países em causa. Portugal formulou uma reserva ao art. 12.º, n.º 1 da CMOCDE por não poder renunciar ao direito de tributar – embora dentro de certos limites – os *royalties* cuja fonte neles se encontre situada. A sistemática das Convenções celebradas por Portugal articula-se em torno da necessária harmonização das duas pretensões em curso.

fixação de som e imagem, se celebrada com os EUA ou com o México, implica a transmissão de *royalties* pelo que o enquadramento fiscal será similar ao apresentado para os direitos de autor. Se celebrada com qualquer outra entidade não residente que não seja os EUA ou o México, Portugal não conserva o direito de tributar na fonte este tipo de rendimentos, nos termos do equivalente ao art. 12.º da CMOCDE (*royalties*) nos ADT celebrados.

Por fim, a cessão temporária dos direitos de transmissão televisiva de eventos desportivos sem quaisquer elementos externos e sem fixação de som e imagem, que origina rendimentos puramente comerciais, tem um tratamento fiscal diverso porquanto se subsume ao corresponde art. 7.º da CMOCDE (lucros das empresas) nos ADT. Assim, temos que a competência é exclusiva do Estado da residência do beneficiário dos rendimentos.

5. TEMAS LATERAIS

5.1. Valor económico predominante

Concluimos que os direitos de transmissão televisiva isolados não consubstanciam direitos de autor ou direitos conexos, pelo que não lhes é conferida proteção ao abrigo da propriedade intelectual. No entanto, se adicionarmos a componente da fixação de som e imagem esta realidade já não se revela tão linear pelo facto de poder estar abrangida pelos direitos conexos. Cumpre saber se é possível alterar a qualificação deste tipo contratual em virtude do facto de a componente predominante do valor pago não corresponder a um direito de autor ou direito conexo mas sim a direitos que dão origem a rendimentos de natureza meramente comercial. Assim, há que analisar o valor económico da mera operação de fixação de som e imagem.

Se uma empresa adquirisse apenas o direito de transmissão televisiva do evento desportivo sem qualquer fixação de som e imagem e, posteriormente subcontratasse uma entidade para proceder a essa fixação, o montante pago relativamente a esta última operação afigurar-se-ia “residual” face ao montante associado à aquisição do direito de captação das imagens e sons tendo em conta que esta operação se apresenta complementar à transmissão dos direitos, apenas sendo fixada posteriormente. O valor económico da transação encontra-se sobretudo relacionado com o direito de captação e não com o produto resultante da fixação de som e imagem.

Note-se que, se os rendimentos forem pagos a entidades residentes em países com os quais Portugal tenha celebrado um ADT, deverá atender-se aos Comentários à Convenção Modelo da OCDE. Os Comentários previamente mencionados referem que *“Na hipótese de um contrato misto, em princípio convém decompor, mediante as indicações constantes do contrato ou através de uma ventilação razoável, o montante total da remuneração estipulada em função das diversas prestações de serviços a que se aplica e submeter cada uma das parcelas da remuneração assim determinadas ao correspondente regime fiscal.”*

Há que notar que os Comentários em questão acrescentam o seguinte: *“(…) quando uma das prestações acordadas constitui, claramente, o objeto principal do contrato e as demais prestações nele previstas apresentam uma natureza meramente acessória e*

irrelevante, o tratamento aplicável à prestação principal dever-se-ia aplicar, de um modo geral, ao montante global da remuneração”; ou seja, quando não seja possível identificar as diferentes naturezas dos rendimentos subjacentes a uma determinada transação, à totalidade do mesmo deverá corresponder o mesmo tratamento – seguem o regime respeitante ao objeto principal do contrato.

Em face do exposto, caso não se consiga segregar os diferentes rendimentos subjacentes a um determinado contrato tendo em conta a sua natureza, os mesmos deverão ser tributados em conformidade com a natureza do rendimento de valor económico predominante.

Tal situação parece não levantar dúvidas caso se trate de uma transmissão de direitos televisivos sem fixação de som e imagem.⁹¹

A captação e fixação de sons e imagens e a transmissão televisiva de eventos desportivos são duas realidades indissociáveis na medida em que uma é parte integrante da outra, portanto faz depender a sua utilidade da existência da rival. Regra geral, os titulares originários de todos os direitos associados aos eventos desportivos, mais concretamente, os organizadores deste tipo de eventos, contratam outras entidades operadoras que procedam à captação e fixação de sons e imagens com vista à posterior reprodução nos termos acordados, como já tivemos oportunidade de conferir.

Assim, de acordo com a legislação atualmente em vigor, reza a letra do n.º 1 do art. 14.º do CDA que *“(…) a titularidade do direito de autor relativa a obra feita por encomenda ou por conta de outrem, quer em cumprimento de dever funcional quer de contrato de trabalho, determina-se de harmonia com o que tiver sido convencionado”*. Adicionalmente, estabelece o n.º 2 do mesmo preceito legal que *“na falta de convenção, presume-se que a titularidade do direito de autor relativo à obra feita por conta de outrem pertence ao seu criador intelectual”*.

Na sequência do *supra* mencionado, há que salientar ainda que os vínculos contratuais estabelecidos podem implicar subcontratações de entidades terceiras, isto é,

⁹¹ Se a cessão temporária dos direitos de transmissão televisiva de eventos desportivos não tiver por objecto a difusão ou distribuição de bens da propriedade intelectual mas apenas o registo da actividade para posterior difusão do evento, o direito associado não envolve a transferência de qualquer tipo de propriedade intelectual. De facto, a obra de cariz intelectual é concebida *a posteriori*, aquando da transmissão do evento ou da elaboração de um programa desportivo, isto é, no momento da inclusão de factores externos que forneçam alguma criatividade e inovação ao acontecimento.

temos a entidade que procede à efetiva captação e fixação de sons e imagens e a entidade terceira que detém os direitos de captação daqueles sons e imagens.⁹²

De todo o modo, e em face do exposto, por forma a concluir sobre a natureza dos rendimentos subsequentes dos serviços em questão, há que cumprir uma análise casuística das condições acordadas contratualmente entre as várias partes, ou entre cada contrato bilateral, de modo a que fique claro a quem pertence a titularidade dos direitos de autor em causa.⁹³

Antes de nos alongarmos sobre este tema, há que distinguir, então, duas realidades distintas a ter em conta quando estudamos este tema: em primeiro lugar, temos a captação e fixação de sons e imagens sem introdução de comentários especializados ou quaisquer outros elementos exógenos ao produto; em segundo plano, e contrariamente ao que acontece na situação exposta anteriormente, temos a captação e fixação de sons e imagens com introdução de comentários, grafismos e elementos externos ao evento.

Como já explicado em 2.1.1, a cedência dos direitos de transmissão televisiva de eventos desportivos que inclua a introdução de elementos criativos por parte do autor, consubstancia uma criação ao abrigo da propriedade intelectual e, portanto, protegida ao abrigo do CDA. Em relação a este tipo de criação, como já foi referido, teremos de aprofundar o presente estudo para melhor saber a quem pertencem então os direitos de autor em causa.

Caso se estabeleça que a titularidade dos direitos de autor se considera propriedade da entidade possuidora dos direitos de captação e fixação de sons e imagens de um evento desportivo, os rendimentos auferidos em resultado daquela captação ou da introdução de comentários criativos decorrem de uma mera prestação de serviços. Caso contrário, os rendimentos em causa configuram rendimentos decorrentes da propriedade intelectual obtidos pelo seu titular originário. Quando a entidade que contrata uma outra determinada entidade ou pessoa singular para captar os sons e imagens e/ou para realizar comentários criativos ou introduzir quaisquer outros elementos exógenos ao evento desportivo, estabelece que os direitos de autor do produto final lhe pertencem, pelo que os rendimentos pagos àquelas entidades ou pessoas singulares resultam somente de uma prestação de serviços.

⁹² Realidade mais frequente nos dias que correm.

⁹³ Se os estiverem em causa.

Nos casos mais simples em que a entidade que capta e fixa os sons e imagens é a mesma que detém os direitos sobre o produto, esta questão não se coloca porquanto o vínculo contratual estabelecido passa exclusivamente pelos organizadores do evento desportivo e as entidades operadoras televisivas.⁹⁴

No que diz respeito à captação e fixação de sons e imagens sem introdução de quaisquer elementos criativos, como já melhor explorado, concluímos que a simples gravação de um evento desportivo se trata de um mero relato, pelo que esta realidade não consubstancia uma obra protegida nos termos dos direitos de autor. No entanto, não nos podemos esquecer que poderá ser abrangida pelos direitos conexos ao direito de autor e, como tal, estar abrangida pela proteção conferida através da propriedade intelectual.

⁹⁴ Neste caso, apresentamos apenas uma estrutura simplificada com três níveis de intervenientes, entre os quais temos os organizadores do evento desportivo, os operadores televisivos e os próprios consumidores. Aqui as questões que se levantam passam pelos vínculos contratuais que se vão estabelecendo entre estas entidades atendendo à autonomia privada das partes.

CONCLUSÃO

Ao longo da presente dissertação, ambicionámos responder às duas questões que inicialmente colocámos: “Qual o enquadramento jurídico da cessão temporária dos direitos de transmissão televisiva de eventos desportivos?” e “Quais as implicações fiscais da cessão temporária dos direitos de transmissão televisiva de eventos desportivos?”, enquanto cerne de toda a análise, sem no entanto esgotar tudo o que haveria para referir, por ser de nossa consciência que muito mais poderia ser investigado e esclarecido ao longo de todas estas páginas.

Das considerações tecidas no que concerne ao regime geral destes contratos, podemos, em termos gerais, destacar que a evolução do seu regime jurídico-fiscal ainda está muito pouco explorada na doutrina como tema isolado pelo que o seu ainda precário estudo se deve à jurisprudência nacional e do TJUE e à interpretação que estes órgãos fazem dos seus trâmites legais.

Concluiu-se no presente estudo que o conceito de propriedade intelectual, realçado e discutido pela mais elevada doutrina em Portugal e no estrangeiro, engloba a propriedade industrial e os direitos de autor como realidades distintas. O conceito de *royalties* não apresenta uma delimitação uniformizada e ostenta diferenças de Estado Contratante para Estado Contratante. É pacífico na doutrina e na jurisprudência que no conceito de *royalties* os direitos de autor estão incluídos, porém, e uma vez que tem sido entendimento da jurisprudência que as normas constantes dos ADT não devem seguir uma interpretação extensiva das suas normas, os direitos conexos apenas surgem associados à realidade dos *royalties* quando a letra da lei assim o consagre.

Acrescidamente, parece-nos importante destacar, no que diz respeito ao quadro jurídico da cessão temporária dos direitos de transmissão televisiva de eventos desportivos, que os rendimentos derivados podem revestir a natureza de lucros (art. 7.º da CMOCDE) ou de *royalties* (art. 12.º da CMOCDE), consoante consubstanciem ou não contratos protegidos ao abrigo da propriedade intelectual. Esta dicotomia manifestada ao longo de todo este trabalho depende dos elementos transmitidos em cada cessão temporária.

A posição que assumimos na análise comparativa entre os três tipos contratuais subjacentes à cessão temporária dos direitos televisivos em questão, é a seguinte: (i)

para que um evento desportivo consubstancie uma obra protegida nos termos dos direitos de autor, deverá incluir na sua transmissão, além da fixação de som e imagem, elementos criativos, exógenos ao evento, como sejam gráficos, comentários, entrevistas, tópicos ou quaisquer outros; (ii) por seu turno, para que a cessão temporária dos direitos de transmissão televisiva de eventos desportivos goze da proteção conferida aos direitos conexos com o direito de autor, deverá envolver a atividade de fixação de som e imagem; (iii) em último lugar, quando os direitos cedidos não envolvam nenhum dos elementos acima enumerados, os rendimentos decorrentes apresentam uma natureza meramente comercial.

Como já afirmámos neste ponto, os direitos de autor originam inequivocamente *royalties*; os direitos conexos com o direito de autor podem gerar *royalties* ou lucros, consoante a definição de *royalties* estabelecida por cada Estado Contratante; e, por último, os rendimentos decorrentes da cessão temporária dos direitos em causa que não envolva a transmissão de direitos de autor ou de direitos conexos dão lugar a lucros das empresas.

Destacamos que a análise jurídica destes contratos não reúne consenso quanto à sua qualificação. Cada contrato implicará uma análise individual e uma qualificação de acordo com o seu valor económico predominante.

No panorama fiscal interno, em sede de IVA, levanta-se uma questão interpretativa da norma de isenção prevista no n.º 16 do art. 9.º do CIVA conjugada com o n.º 2 da parte B do anexo X da DIVA, que se pauta pela possibilidade de extensão da isenção conferida aos direitos de autor aos direitos conexos na medida em que o CIVA os prevê expressamente na norma de isenção mas a DIVA continua a referir-se unicamente aos primeiros. Ao longo da dissertação em questão sustentámos que a proteção conferida aos direitos conexos é tão elementar quanto a concedida aos próprios direitos de autor para a evolução e consagração da economia cultural do país.

Em conclusão, a cessão temporária destes direitos envolve um estudo refletido da natureza jurídica de cada contrato verdadeiramente celebrado tendo em conta a discrepância de consequências fiscais que cada qualificação pode originar.

BIBLIOGRAFIA

ASCENSÃO, Oliveira:

- *Direito de Autor e Direitos Conexos*, Coimbra Editora, 1992
- *Direito Autoral*, AAFDL, 1989
- *O cinema na Internet, as hiperconexões e os direitos dos autores*, Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Coimbra Editora, Vol. XLI, n.º 2, 2000
- *Projeto de uma lei sobre direitos conexos ao Direito de Autor*, Separata da Revista da Ordem dos Advogados
- *Direitos de Autor e Conexos inerentes à colocação de mensagens em rede informática à disposição do público*, Separata da Revista da Ordem dos Advogados, Ano 58, III – Lisboa, Dezembro de 1998

BARREIROS, Miguel Alexandre Martins Cardoso, *Royalties e acordos de partilha de custos (APC's)*, Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal, Junho-Setembro / Outubro-Dezembro 2004

BASTO, José Guilherme Xavier, *A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 164, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 1991

CÂMARA, Francisco de Sousa da, *A Tributação dos Rendimentos do software obtidos por não Residentes*, Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto, 2005

CAMPOS, Diogo Leite, *Direito Tributário*, 2.^a Edição, Almedina, 2003

Comentários ao Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património, 22 de Julho de 2010

COSTA, Ricardo Silvestre, *O Acórdão “Murphy” e o imperativo do Mercado Interno da União Europeia*, Almedina, 2014

COURINHA, Gustavo Lopes, *Da Tributação do software nas Convenções de Dupla Tributação celebradas por Portugal, à luz das alterações de 2008 aos Comentários da Convenção Modelo da OCDE*, Fiscalidade, n.º 37 (Janeiro – Março 2009)

Cunha, Paulo de Pitta e, *O Tratamento Tributário dos Rendimentos da Propriedade Industrial e Intelectual*, Separata da Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Vol. XXII, 1970

DOMINGUEZ, Jorge García, *Guia-Manual Propriedade Industrial e Intelectual para empreendedores e empresas de base tecnológica*

LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes, *Direito de Autor*, Almedina, 2011

MIRANDA, Jorge, *Notas sobre cultura, Constituição e Direitos Culturais*

NABAIS, J. Casalta, *Direito Fiscal*, Coimbra: Almedina, 2000

OCDE: Centre for Tax Policy and Administration, disponível online em:

<http://www.oecd.org/ctp/>

PALMA, Clotilde Celorico

- Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado, Cadernos IDEFF, Almedina, n.º I – 6.ª Edição, 2014
- O IVA e o Mercado Interno – Reflexões sobre ..., Centro de Estudos Fiscais
- A harmonização Comunitária do Imposto sobre o Valor Acrescentado: Quo Vadis?, Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas, n.º 5, Setembro 2005

PEREIRA, Alexandre Dias, *Propriedade Intelectual I - Código do Direito de Autor e dos Direitos Conexos*, Coimbra, Janeiro 2002

PIRES, Manuel, *Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimento*, Imprensa Nacional – Casa da Moeda, Lisboa, 1984

REBELLO, Luiz Francisco, *Código do Direito de Autor e dos Direitos Conexos*, Âncora Editora, 2.^a Edição, 1998

TERRA, J. M. Bem; WATTEL, Peter J., *European Tax Law*, Second Edition, 2012

TRABUCO, Cláudia; OLIVEIRA, Isabel Fortuna de, *Contratos de Direito de Propriedade Intelectual e Direito da Concorrência*

VASQUES, Sérgio:

- *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra: Almedina, 2011
- (Coordenação Sérgio Vasques): *Cadernos IVA*, Coimbra: Almedina, 2013

VICENTE, Dário Moura, *A Tutela Internacional da Propriedade Intelectual*, Almedina, Dezembro, 2008

XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2.^a Edição, Almedina, 2011

Despachos:

- Ofício-Circulado n.º 30147/2013, de 28 de Junho (anterior à redação da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro), disponível em: <https://info.portaldasfinancas.gov.pt>
- Despacho, Parecer n.º 119/94, de 19 de Agosto, disponível em: <https://inforfisco.pwc.com>
- Informação Vinculativa, proc. n.º 9847, por despacho de 26 de Janeiro de 2016, disponível em: LINK