



Curso Breve de Formação em Direito do Desporto

Modulo IV

A Tributação e a Organização Societária do Direito do Desporto

- O Regime Fiscal dos Praticantes Desportivos
- Os Direitos de Imagem dos Praticantes Desportivos

Universidade do Minho

por

Rogério M. Fernandes Ferreira

Confidentiality

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

Index

1. Introdução
2. Enquadramento em sede de IRS
3. Residência fiscal dos desportistas
4. Não residência fiscal dos desportistas
5. Residentes Não Habituais
6. Programa Regressar
7. Tributação em sede de IRS – Rendimentos da Categoria A
8. Tributação em sede de IRS – Rendimentos da Categoria B
9. Tributação em sede de IRS – Rendimentos da Categoria E
10. Questões tributárias associadas
11. Natureza e regime jurídico dos direitos de imagem
12. Esquemas remuneratórios
13. Cláusula geral anti-abuso
14. Direitos inerentes ao contrato de trabalho desportivo
15. Possibilidades de enquadramento – Direito à Imagem
16. Posição da Administração Fiscal – Circular n.º 17/2011 de 19 de maio
17. Remuneração de direitos de imagem por entidade diferente da entidade pagadora

1. Introdução

- O desporto tem vivido um crescente de processo profissionalização e, conseqüentemente, tem vindo a tornar-se um setor de elevado dinamismo e rápido crescimento
 - Potencial criação de riqueza
 - Criação de empregos
- Parte significativa da riqueza gerada no desporto está ligada, nomeadamente a exploração dos direitos de imagem.
- De uma forma geral, as entidades desportivas têm vindo a desdobrar a remuneração dos desportistas em diversas parcelas. Assim, para além do salário base, os desportistas poderão beneficiar igualmente de outras parcelas tais como:
 - Prémios de jogo
 - Prémios de assinatura e
 - Verbas correspondentes à exploração dos seus direitos de imagem
- Assim, as relações entre fiscalidade, direitos de imagens e atividade desportiva são cada vez mais estreitas, sendo que a fiscalidade, pela sua natureza impositiva tem repercussões diretas no montante da remuneração líquida de cada desportista, influenciando, conseqüentemente, o mercado de transferências dos desportistas.



O Regime Fiscal dos Praticantes Desportivos

2. Enquadramento em sede de IRS

- Estão sujeitas a IRS as pessoas singulares que residam em território português ou que, mesmo não residindo, auferirem rendimentos em Portugal.
- No que respeita à atividade desportiva e, tendo em conta a sua especificidade, estão consagradas na lei disposições ajustadas a este fenómeno, conferindo-lhe, em determinados aspetos, um tratamento diferenciado.
- A este propósito, dispõe o art. 48.º, n.º 1 da Lei de Bases da Atividade Física e do Desporto:

“(O) regime fiscal para a tributação dos agentes desportivos é estabelecido de modo específico e, no caso dos praticantes desportivos, de acordo com parâmetros ajustados à natureza de profissões de desgaste rápido.”

2. Enquadramento em sede de IRS

- Assim, o artigo 27.º , n.º 1 do CIRS elenca um conjunto de deduções associadas às profissões com natureza de desgaste rápido:

“(S)ão dedutíveis ao rendimento, e até à sua concorrência, as importâncias despendidas pelos sujeitos passivos que desenvolvam profissões de desgaste rápido, na constituição de seguros de doença, de acidentes pessoais e de seguros de vida que garantam exclusivamente os riscos de morte, invalidez ou reforma por velhice, neste último caso desde que o benefício seja garantido após os 55 anos de idade, desde que os mesmos não garantam o pagamento e este se não verifique, nomeadamente, por resgate ou adiantamento, de qualquer capital em dívida durante os primeiros cinco anos, com o limite de cinco vezes o valor do IAS (€438,81)”

2. Enquadramento em sede de IRS

- Através da previsão dos artigos 12.º e 27.º do CIRS, a lei confere aos desportistas esse tratamento tributário diferenciado relativamente aos demais contribuintes, focando-se na especificidade da profissão, associada ao desgaste rápido, bem como na necessidade de conferir benefícios que permitam o desenvolvimento da prática desportiva em Portugal.

“(O) IRS não incide sobre os rendimentos provenientes do exercício da actividade de profissionais de espectáculos ou desportistas quando esses rendimentos sejam tributados em IRC nos termos da alínea d) do n.º 3 do artigo 4.º do Código do IRC.”

- A acrescentar, e no âmbito da especificidade da atividade desportiva, está consagrado no **art. 12.º, n.º3 do CIRS** uma norma de delimitação negativa de incidência do IRS, que dispõe que o IRS não incide sobre os rendimentos do exercício da atividade de desportistas quando estes rendimentos sejam tributados em sede de IRC:

2. Enquadramento em sede de IRS

- Ainda no âmbito da especificidade da atividade desportiva, está consagrado no **art. 12.º, n.º 5 do CIRS** a não incidência do IRS sobre alguns rendimentos de desportistas.
- A este propósito, dispõe o artigo **art. 12.º, n.º 5 do CIRS** :

“O IRS não incide sobre:

a) As bolsas atribuídas aos praticantes de alto rendimento desportivo, e respetivos treinadores, pelo Comité Olímpico de Portugal ou pelo Comité Paralímpico de Portugal, no âmbito do contrato-programa de preparação para os Jogos Olímpicos, Paralímpicos ou Surdolímpicos, ou pela respetiva federação titular do estatuto de utilidade pública desportiva

b) As bolsas de formação desportiva, como tal reconhecidas por despacho dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e do desporto, atribuídas pela respetiva federação titular do estatuto de utilidade pública desportiva aos agentes desportivos não profissionais, nomeadamente praticantes, juízes e árbitros, até ao montante máximo anual correspondente a 2375 €, bem como, com este mesmo limite, as compensações atribuídas pelas mesmas federações pelo desempenho não profissional das funções de juízes e árbitros (...)”

3. Residência fiscal dos desportistas

- A residência fiscal para efeitos de IRS é essencial. O âmbito de sujeição dos rendimentos de um sujeito passivo dependerá do facto de ser considerado como residente fiscal ou não.
- A este propósito dispõe o **art. 15.º do CIRS** o seguinte:

“1 - Sendo as pessoas residentes em território português, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território.

2 - Tratando-se de não residentes, o IRS incide unicamente sobre os rendimentos obtidos em território português.”

Uma pessoa é considerada como residente fiscal em Portugal caso cumpra os requisitos previstos no **art. 16.º, n.º 1 do CIRS**:

“(…) a) Hajam nele permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa;

b) Tendo permanecido por menos tempo, aí disponham, num qualquer dia do período referido na alínea anterior, de habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual;

c) Em 31 de dezembro, sejam tripulantes de navios ou aeronaves, desde que aqueles estejam ao serviço de entidades com residência, sede ou direção efetiva nesse território;

d) Desempenhem no estrangeiro funções ou comissões de caráter público, ao serviço do Estado Português.”

3. Residência fiscal dos desportistas

- As pessoas que preenchem as condições referidas, tornam-se residentes em Portugal a partir do primeiro dia do período de permanência em Portugal.
- A este propósito, importa referir o art. 16.º, n.º 5 do CIRS:

“(S)ão ainda havidas como residentes em território português as pessoas de nacionalidade portuguesa que deslocalizem a sua residência fiscal para país, território ou região, sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, no ano em que se verifique aquela mudança e nos quatro anos subsequentes, salvo se o interessado provar que a mudança se deve a razões atendíveis, designadamente exercício naquele território de actividade temporária por conta de entidade patronal domiciliada em território português.”

- Este artigo penaliza aqueles que, tendo nacionalidade portuguesa, deslocalizem a sua residência fiscal para um território sujeito a um regime fiscal mais favorável e que consta na lista aprovada pelo Ministério das Finanças (Lista de “paraísos fiscais” – Portaria n.º 150/2004 de 13 de fevereiro). Esta condição apenas será afastada caso se demonstre que a mudança de residência foi ditada por razões admissíveis, isto é, não exclusivamente orientadas no sentido de garantir a ausência ou diminuição de tributação.

4. Não residência fiscal de desportistas

- Na ausência do preenchimento dos critérios referidos no **art. 16.º do CIRS**, o praticante desportivo será considerado como não residente fiscal, estando apenas sujeito a tributação sobre os rendimentos de fonte portuguesa.
- No que diz respeito ao exercício de uma atividade desportiva verificamos pela **alínea o) do art. 18.º do CIRS** o que serão considerados rendimentos obtidos em território português:

“(O)s rendimentos derivados do exercício, em território português, da actividade de profissionais de espectáculos ou desportistas, ainda que atribuídos a pessoa diferente.”

- Assim, para que se efective a tributação de um determinado rendimento em Portugal, é necessário que esse mesmo rendimento provenha de um evento desportivo realizado em Portugal e seja pago por uma entidade portuguesa. e não do mero pagamento de um salário por uma sociedade desportiva que paga aos seus atletas para a representarem numa determinada competição desportiva.

4. Não residência fiscal de desportistas

- Os não residentes são, por regra, tributados a uma taxa fixa de 25% ou 28%, consoante sejam rendimentos da Categoria A ou da Categoria E.
- De entre os não residentes em Portugal, apenas os residentes noutra Estado-Membro da U.E ou E.E.E podem optar por sujeitar determinados rendimentos à tributação pelas taxas progressivas, aproveitando as deduções que seriam aplicáveis se os rendimentos fossem auferidos por residentes fiscais (cfr. art. 71.º, n.º 8 e 9 e art. 17.º-A do CIRS).
- Se um não residente obtém rendimentos em Portugal, importa aferir se entre Portugal e o estado da sua residência foi celebrada uma CDT aplicável aos rendimentos em questão. Em caso afirmativo, apura-se a competência para tributar aquele rendimento através da CDT.
- Ao rendimento obtido por desportistas é, em princípio aplicável o **art. 17.º da CMOCD**:

“Não obstante o disposto nos Artigos 7.º e 15.º, os rendimentos obtidos por um residente de Estado contratante na qualidade de profissional de espectáculos, tal como artista de teatro, cinema, rádio ou televisão, ou músico, bem como de desportista, provenientes das suas actividades pessoais exercidas, nessa qualidade, no outro Estado contratante, podem ser tributados nesse outro Estado.”

4. Não residência fiscal de desportistas

- Contudo, só estão incluídos neste artigo os rendimentos provenientes das atividades exercidas na qualidade de desportista. Tendo em conta que o principal objeto deste trabalho são os rendimentos provenientes da exploração dos direitos de imagem, resta saber se tais rendimentos estão abrangidos pelo artigo 17.º sobre a epígrafe “Artistas e Desportistas”.
- Ora, os direitos de imagem são referidos no Comentário 9.5 da CMOCDE que, pese embora a referência, não define o conceito. Porém, expõe claramente a necessidade de distinguir as remunerações por exploração dos direitos de imagem que se relacionam com a *performance* dos desportista.
- Posto isto, deverá ser aplicável o artigo 17.º sempre que o rendimento tenha conexão estreita com o exercício da sua atividade profissional. Se assim não for, deverá ser aplicável o artigo 21.º sobre a epígrafe “Outros rendimentos”, o que significa que só podem ser tributados no estado da residência.

5. Residentes Não Habituais

- De acordo com o regime dos RNH, uma pessoa poderá qualificar-se para o regime se:
 - Aqui for residente fiscal num determinado ano, de acordo com as regras da residência (art. 16.º do CIRS);
 - Não se tiver qualificado como residente fiscal em Portugal nos últimos 5 anos.
- Caso estes critérios acima sejam cumpridos, a pessoa poderá beneficiar do regime dos RNH por um período de 10 anos.
- Dentro do período de 10 anos, o contribuinte pode interromper a residência fiscal portuguesa, mas pode retomar o estatuto de residência não habitual para os anos restantes (isto é, depois de se tornar novamente residente fiscal português).

5. Residentes Não Habituais

- Em termos gerais, o regime dos RNH estabelece os seguinte:
 - a) Uma taxa de imposto especial de 20% aplicável aos rendimentos do trabalho dependente e do trabalho independente de fonte portuguesa provenientes do exercício de uma actividade considerada de "alto valor acrescentado", de acordo com uma lista publicada pelo governo português (Portaria n.º 12/2010). No entanto, a atividade de desportista não consta na referida lista, pelo que a taxa de 20% não será aplicável;
 - b) Uma isenção fiscal (com progressividade) sobre rendimentos de fonte estrangeira (rendimentos do trabalho, rendimentos do trabalho independente, rendimentos de prediais, mais-valias, juros, dividendos, etc.), desde que determinadas condições sejam cumpridas (verificar as condições estabelecidas nas respectivas Convenções para Evitar a Dupla Tributação aplicáveis)
 - c) Uma taxa fixa de 10% sobre os rendimentos de pensões de fonte estrangeira

6. Programa Regressar

- O Programa Regressar abrangia emigrantes que se viessem a tornar novamente, residentes fiscais em Portugal em 2019, em 2020 e em 2021. Propôs-se agora (no OE de 2022 não aprovado) que passe a abranger contribuintes que tendo saído de Portugal antes de 2017, de 2018 e de 2019, se tenham tornado ou se venham a tornar, respetivamente, novamente residentes fiscais em Portugal, em 2021, em 2022 e em 2023.
- A aplicação do benefício fiscal em causa (uma exclusão de tributação de 50% dos rendimentos do trabalho dependente e independente auferidos no ano de regresso e nos 4 anos seguintes) continuará a não depender de registo prévio do contribuinte, como exige o programa aplicável aos RNH, continuando a depender do exercício dessa opção na declaração de IRS do contribuinte em causa.

7. Tributação em sede de IRS – Rendimentos da Categoria A

Residentes fiscais:

- Rendimentos do trabalho dependente correspondem à Categoria A e surgem na esfera dos desportistas através do pagamento da remuneração devida pela entidade desportiva onde os mesmos desempenham a sua atividade profissional, em cumprimento do contrato de trabalho desportivo.

- A este propósito dispõe o art. 2.º, n.º 1 do CIRS :

“Consideram-se rendimentos do trabalho dependente todas as remunerações pagas ou postas à disposição do seu titular, provenientes de:

- a) *Trabalho por conta de outrem prestado ao abrigo de contrato individual de trabalho ou de outro a ele legalmente equiparado.”*

- No entanto, conforme veremos adiante, são considerados também como rendimentos da Categoria A rendimentos provenientes da cedência do direito a explorar o direito de imagem a uma sociedade desportiva residente em território português, com a qual tenha sido celebrado contrato de trabalho desportivo.

7 . Tributação em sede de IRS – Rendimentos da Categoria A

Residentes Fiscais (cont.):

- Os rendimentos da Categoria A serão tributados às taxas progressivas vigentes em Portugal (de 14,5% a 48% mais 2,5% ou 5% para 2021), beneficiando das deduções específicas constantes no já referido artigo 27.º do CIRS, associadas ao facto de ser uma profissão de rápido desgaste.
- As taxas das contribuições para a Segurança Social dos praticantes desportivos profissionais e do empregador são de 11% e 22,3%, respectivamente, e as contribuições da Segurança Social são devidas sobre a remuneração bruta do desportista.

7. Tributação em sede de IRS – Rendimentos da Categoria A

Residentes não habituais:

- A este propósito dispõe o art. 81.º, n.º 4 do CIRS:

“(A)os residentes não habituais em território português que obtenham, no estrangeiro, rendimentos da categoria A aplica-se o método da isenção, bastando que se verifique qualquer das condições previstas nas alíneas seguintes:

a) Sejam tributados no outro Estado contratante, em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com esse Estado; ou

b) Sejam tributados no outro país, território ou região, nos casos em que não exista convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, desde que os rendimentos, pelos critérios previstos no n.º 1 do artigo 18.º, não sejam de considerar obtidos em território português”

- Neste sentido, caso os rendimentos da Categoria A sejam efetivamente tributados no outro Estado, estes rendimentos estarão isentos de tributação em Portugal, se não forem considerados obtidos em Portugal (CIRS art. 18.º, alínea o).

7. Tributação em sede de IRS – Rendimentos da Categoria A

Não residentes fiscais:

- Assume-se como imprescindível determinar se o rendimento se considera obtido em Portugal, porque só nesse caso será tributado em sede de IRS.
- No entanto, no âmbito desportivo não é pacífica a questão relativamente à consideração de um rendimento obtido em território português ou não.
- A este propósito, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, Processo n.º 02389/08, de 17 de julho de 2008 abordou a incidência de IRS nos prémios pagos pela FPF a jogadores não residentes pela participação em jogos ao serviço da Seleção Nacional.
- Debateu-se se os pagamentos efetuados pela FPF aos jogadores deveriam ser considerados como obtidos em Portugal e, como tal, sujeitos a IRS, bem como se abordou o apuramento da necessidade dos jogos da Seleção Nacional se realizarem em Portugal para os rendimentos serem considerados obtidos em Portugal.

7 . Tributação em sede de IRS – Rendimentos da Categoria A

Não residentes fiscais (cont.):

- O Tribunal entendeu que estamos perante rendimentos da Categoria A, que deverão ser considerados como sendo obtidos em Portugal. Nos termos do art. 18.º, n.º 1 do CIRS, consideram-se com obtidos em território português “(...) *os rendimentos do trabalho dependente decorrentes de actividades nele exercidas, ou quando tais rendimentos sejam devidos por entidades que nele tenham residência, sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento*”
- Ou seja, neste caso, embora os jogos pudessem não se realizar em Portugal, os rendimentos eram devidos por uma entidade com residência, sede, direcção efetiva ou estabelecimento estável em Portugal, neste caso a FPF. Foi determinante o facto de a FPF ser residente em Portugal.



Os rendimentos da Categoria A, auferidos por não residentes em Portugal, são sujeitos a retenção na fonte à taxa liberatória de 25% (alínea a) do n.º 4 do art. 71.º do CIRS).

8. Tributação em sede de IRS – Rendimentos da Categoria B

Residentes fiscais:

- Este tipo de rendimento verifica-se com mais predominância nos desportistas individuais, como por exemplo os pilotos ou os tenistas, que não exercem a sua atividade em regime de trabalho dependente. Assume ainda relevância para os empresários desportivos, como resultado dos serviços que estes prestam a desportistas e sociedades desportivas.
- Os rendimentos da Categoria B poderão ser tributados ao abrigo do regime simplificado e da contabilidade organizada.
- No que respeita aos residentes fiscais, sempre que a entidade devedora possua contabilidade organizada, os rendimentos pagos deverão ser sujeitos a retenção na fonte, com natureza de pagamento por conta. Estes rendimentos, à semelhança dos rendimentos da Categoria A, serão tributados às taxas progressivas.

8. Tributação em sede de IRS – Rendimentos da Categoria B

Regime Simplificado:

Art. 28.º, n.º 2 do CIRS:

“(F)icam abrangidos pelo regime simplificado os sujeitos passivos que, no exercício da sua atividade, não tenham ultrapassado no período de tributação imediatamente anterior um montante anual ilíquido de rendimentos desta categoria de (euro) 200 000.”

No entanto os desportistas, poderão optar pela determinação dos rendimentos com base na contabilidade organizada, conforme é facultado no art. 28.º, n.º 3 do CIRS:

“(O)s sujeitos passivos abrangidos pelo regime simplificado podem optar pela determinação dos rendimentos com base na contabilidade.”

O regime simplificado cessará apenas e quando “ (...) o montante a que se refere o n.º 2 seja ultrapassado em dois períodos de tributação consecutivos ou, quando o seja num único exercício, em montante superior a 25 %, caso em que a tributação pelo regime de contabilidade organizada se faz a partir do período de tributação seguinte ao da verificação de qualquer desses factos” (art. 28.º, n.º 6 do CIRS).

8. Tributação em sede de IRS – Rendimentos da Categoria B

Regime Simplificado (cont.):

- No regime simplificado, apenas uma determinada percentagem dos rendimentos do está sujeita a tributação em Portugal. O coeficiente (percentagem) aplicável sobre os referidos rendimentos dependerá do tipo de actividade exercida.
- De acordo com a legislação fiscal portuguesa, os rendimentos do trabalho independente derivados de uma actividade incluída na lista específica de actividades publicada pela administração fiscal portuguesa - artigo 151º do Código PIT - só estão sujeitos a tributação em 75% do seu montante (sujeito à verificação de algumas despesas efectivamente incorridas).

8. Tributação em sede de IRS – Rendimentos da Categoria B

Regime da Contabilidade organizada:

- O regime da contabilidade organizada, previsto no art. 28.º do CIRS, igualmente, segue em tudo o que não se encontrar no CIRS, as regras do CIRC.
- A este propósito, dispõe o art. 32.º do CIRS:

“(N)a determinação dos rendimentos empresariais e profissionais não abrangidos pelo regime simplificado, aplicam-se as regras estabelecidas no Código do IRC, com exceção do previsto nos artigos 51.º, 51.º-A, 51.º-B, 51.º-C e 54.º-A, com as adaptações resultantes do presente código.”

- No regime da contabilidade organizada, serão aceites as despesas inerentes à atividade do contribuinte. Desta forma, a base de apuramento do imposto será o resultado líquido do exercício. O resultado líquido obtido será, igualmente, sujeito a tributação às taxas progressivas vigentes.

8. Tributação em sede de IRS – Rendimentos da Categoria B

Ato Isolado:

- No âmbito do ato isolado, os rendimentos deverão ser obtidos de forma esporádica, ocasional e de carácter imprevisível, não podendo assumir carácter previsível e reiterado.
- De acordo com o art. 30.º do CIRS, “ *a determinação do rendimento tributável dos atos isolados está sujeita ao regime simplificado ou de contabilidade organizada, conforme resulta do disposto no artigo 28.º*”.

8. Tributação em sede de IRS – Rendimentos da Categoria B

Residentes não habituais:

- Dispõe o art. 81.º, nº. 5 do CIRS o seguinte:

“(A)os residentes não habituais em território português que obtenham, no estrangeiro, rendimentos da categoria B, auferidos em atividades de prestação de serviços de elevado valor acrescentado (...) aplica-se o método da isenção, bastando que se verifique qualquer uma das condições previstas nas alíneas seguintes:

a) Possam ser tributados no outro Estado contratante, em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com esse Estado”

Assim, para os residentes não habituais, os rendimentos da Categoria B, poderão estar isentos de tributação em Portugal, caso os rendimentos sejam provenientes de atividade considerada como sendo de elevado valor acrescentado e o estado da fonte dos rendimentos da Categoria B tenha a possibilidade de tributação desses mesmos rendimentos, mas os rendimentos dos desportistas não são considerados de “alto valor acrescentado”

8 . Tributação em sede de IRS – Rendimentos da Categoria B

Não residentes fiscais (cont.):

- No pagamento de rendimentos empresariais e profissionais a desportistas não residentes, estes estarão sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, à taxa liberatória de 25%.
- A este propósito, dispõe a alínea a) do n.º 4 do art. 71º do CIRS:

“(E)stão sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, à taxa liberatória de 25 %, os seguintes rendimentos obtidos em território português por não residentes:

a) Os rendimentos do trabalho dependente e todos os rendimentos empresariais e profissionais, ainda que decorrentes de actos isolados”

9. Tributação em sede de IRS – Rendimentos da Categoria E

- Conforme o disposto no art. 5.º, n.º 1 do CIRS, “*consideram-se rendimentos de capitais os frutos e demais vantagens económicas, qualquer que seja a sua natureza ou denominação, sejam pecuniários ou em espécie, procedentes, directa ou indirectamente, de elementos patrimoniais, bens, direitos ou situações jurídicas, de natureza mobiliária, bem como da respectiva modificação, transmissão ou cessação, com excepção dos ganhos e outros rendimentos tributados noutras categorias.”*
- A este propósito, no âmbito desportivo, destacam-se com maior relevância os rendimentos obtidos com a exploração dos direitos de imagem dos desportistas. Por outro lado são, também habitualmente utilizados como mecanismo de diminuição da tributação, por integração em esquemas de planeamento fiscal.
- Os direitos de imagem que nos referimos nesta categoria não são os do jogador enquanto elemento de uma determinada equipa, mas sim o direito de imagem individual de cada jogador, de que poderá dispor e ceder a quem bem entender.

9 . Tributação em sede de IRS – Rendimentos da Categoria E

Residentes fiscais:

- Quanto à tributação nos casos em que a entidade que efetua os pagamentos associados à exploração dos direitos de imagem dos desportistas é residente em território português o **artigo 101.º, n.º 1, alínea a)** dispõe o seguinte:

“As entidades que disponham ou devam dispor de contabilidade organizada são obrigadas a reter o imposto, mediante a aplicação, aos rendimentos ilíquidos de que sejam devedoras e sem prejuízo do disposto nos números seguintes, das seguintes taxas:

a) 16,5%, tratando-se de rendimentos da categoria B (...)”

- No entanto, nos casos em que a entidade que efetua os pagamentos da exploração dos direitos de imagem do atleta não é residente em território português e os pagamentos não são sujeitos a retenção na fonte, serão sujeitos a tributação autónoma a uma taxa de 28% ou 35 % (caso sejam provenientes de países constantes na lista de paraísos fiscais – Portaria n.º 309-A/2020)
- A este propósito dispõe o **art. 72.º, n.º 5 do CIRS:**

“(O)s rendimentos de capitais, tal como são definidos no artigo 5.º e mencionados no n.º 1 do artigo 71.º, devidos por entidades não residentes, quando não sujeitos a retenção na fonte, nos termos do n.º 2 do mesmo artigo, são tributados autonomamente à taxa de 28 %”

9 . Tributação em sede de IRS – Rendimentos da Categoria E

Residentes não habituais:

- A este propósito, dispõe o **art. 81.º, n.º 5 do CIRS**:

“Aos residentes não habituais em território português que obtenham, no estrangeiro, rendimentos (...) das categorias E, F e G, aplica-se o método da isenção, bastando que se verifique qualquer uma das condições previstas nas alíneas seguintes:

a) Possam ser tributados no outro Estado contratante, em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com esse Estado (...)”

- Neste sentido, os rendimentos de capitais de fonte estrangeira, estarão isentos de tributação caso o outro Estado tenha a possibilidade de tributar estes rendimentos. Não será necessária uma tributação efetiva destes rendimentos para a aplicação da isenção de tributação.

Não residentes fiscais:

- Finalmente, sempre que o desportista não seja considerado como residente fiscal em Portugal, os rendimentos da Categoria E estarão sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, à taxa liberatório de 28%, em cumprimento com a alínea d) do n.º 1 do **art. 71.º do CIRS**.



Os Direitos de Imagem dos Praticantes Desportivos

10. Questões tributárias associadas

- No que respeita à exploração dos direitos de imagem dos desportistas, importa fazer referência à Circular n.º 17/2011, de 19 de maio.
- A Autoridade Tributária entende que a questão central se relaciona com o facto de se qualificar um determinado pagamento, neste casos os respeitantes à exploração dos direitos de imagem de um desportista, como parte integrante da Categoria A ou da Categoria E do IRS.
- A este respeito, a qualificação da Categoria dos rendimentos implicará consequências tributárias muito distintas em sede de IRS e a intenção dos desportistas e das sociedades desportivas será, muitas vezes, a de qualificar os rendimentos associados à exploração dos direitos de imagem como rendimentos de capital (Categoria E).

11. Natureza e regime jurídico dos direitos de imagem

- Antes de tomar posição em relação ao enquadramento fiscal dos rendimentos provenientes da exploração do direito à imagem, importa analisar o que são os direitos de imagem.
- A este propósito, dispõe a **Constituição da República Portuguesa**, no art. 26.º, n.º 1:

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

11. Natureza e regime jurídico dos direitos de imagem

- E o Código Civil, dispõe no art. 79.º, n.º 1, 2 e 3:
 - 1. O retrato de uma pessoa não pode ser exposto, reproduzido ou lançado no comércio sem o consentimento dela; depois da morte da pessoa retratada, a autorização compete às pessoas designadas no n.º 2 do artigo 71.º, segundo a ordem nele indicada.*
 - 2. Não é necessário o consentimento da pessoa retratada quando assim o justifiquem a sua notoriedade, o cargo que desempenhe, exigências de polícia ou de justiça, finalidades científicas, didácticas ou culturais, ou quando a reprodução da imagem vier enquadrada na de lugares públicos, ou na de factos de interesse público ou que hajam decorrido publicamente.*
 - 3. O retrato não pode, porém, ser reproduzido, exposto ou lançado no comércio, se do facto resultar prejuízo para a honra, reputação ou simples decoro da pessoa retratada.*
- O direito à imagem é qualificado como um direito de personalidade e estes direitos poderão ter um conteúdo patrimonial.

11 . Natureza e regime jurídico dos direitos de imagem

- A Lei 54/2017, de 14 de julho (Regime jurídico do contrato de trabalho dos praticantes desportivos) prevê a exploração económica da imagem, no âmbito da relação laboral desportiva.

- A este propósito dispõe o art. 14.º, n.º 1 o seguinte:

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

- Resulta assim deste artigo que o titular do direito à imagem pode aproveitar economicamente a sua imagem, diretamente ou autorizando outra pessoa a explorá-la.

12 . Esquemas Remuneratórios

Exemplo 1

Pagamento pelas entidades desportivas de uma parcela enquanto salário e outra parcela relativa às verbas resultantes da exploração dos direitos de imagem (pagamento ao próprio desportista):



- Salário (Categoria A – Rendimentos do trabalho dependente
- e/ou
- Verbas resultantes da exploração dos direitos de imagem (Categoria B – Rendimentos empresariais e profissionais)

12. Esquemas Remuneratórios

Exemplo 2:

Pagamento pelas entidades desportivas de uma parcela enquanto salário e outra parcela relativa às verbas resultantes da exploração dos direitos de imagem (pagamento efectuado através de sociedade localizada em Portugal, detida pelo próprio desportista).

Exemplo 3

Pagamento pelas entidades desportivas de uma parcela enquanto salário e outra parcela relativa às verbas resultantes da exploração dos direitos de imagem (pagamento efectuado através de uma sociedade não residente, e residente numa jurisdição de mais baixa tributação).

12 . Esquemas Remuneratórios

Exemplo 4

Pagamento pelas entidades desportivas de uma parcela enquanto salário e outra parcela relativa às verbas resultantes da exploração dos direitos de imagem, em que esta última parcela é paga por uma entidade *offshore* diretamente para uma conta detida pelo desportista:



- O rendimento não é declarado em Portugal, uma vez que a entidade pagadora e a conta bancária estão localizadas fora de Portugal.

13 . Cláusula geral anti-abuso

- Importa chamar a Lei n.º 32/2019, de 3 de maio, a qual veio introduzir alterações à cláusula geral anti-abuso (art. 38.º LGT).
- De forma a que, a nível interno, fique assegurado um nível de proteção mais eficiente contra “esquemas” abusivos de planeamento fiscal e de elisão fiscal, a norma geral anti-abuso passa a dirigir-se, de modo mais amplo, a quaisquer “construções” ou séries de “construções” que sejam realizadas com abuso das formas jurídicas ou que não sejam consideradas genuínas, tendo em conta todos os factos e circunstâncias relevantes, ou seja, “esquemas ou transações” que não sejam realizadas por razões económicas válidas que reflitam a sua substância económica.
- Deixa, ainda, de ser apenas necessário identificar como finalidade principal a obtenção de vantagens fiscais, bastando, em conformidade com o disposto na Diretiva ATAD, identificar como uma das finalidades em causa a obtenção das vantagens fiscais.

13 . Cláusula geral anti-abuso

- No que concerne ao conceito de “construções” ou “séries de construções”, o legislador optou por esclarecer que será considerada como uma construção não genuína a que não seja realizada por “razões económicas válidas”, introduzindo, assim, um conceito indeterminado cuja densificação tem vindo a verificar-se através da jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia
- Adicionalmente, nos casos em que dessas “construções” ou “séries de construções” qualificáveis como abusivas tenha resultado a não aplicação de retenção na fonte com carácter definitivo, ou uma redução do montante de imposto retido a título definitivo, considera-se que a correspondente vantagem fiscal se produziu na esfera do beneficiário efetivo do rendimento, tendo em conta os negócios ou atos que correspondam à substância ou à realidade económica em causa.
- A invocação da norma geral anti-abuso, na vertente de abuso de forma jurídica para reduzir ou eliminar tributação que se verificaria, exige que a Autoridade Tributária prove que a constituição da sociedade constitui um ato jurídico sem fundamento económico (ónus de prova)

14 . Direitos inerentes aos contrato de trabalho desportivo

- O conjunto de regras aplicáveis ao contrato de trabalho desportivo prevê ainda a possibilidade dada ao titular do direito à imagem de ceder a utilização económica da sua imagem à entidade empregadora.
- A este propósito dispõe o art. 14.º, n.º 1 da Lei 54/2017 o seguinte:

“(T)odo o praticante desportivo tem direito a utilizar a sua imagem pública ligada à prática desportiva e a opor-se a que outrem a use para exploração comercial ou para outros fins económicos(...)”

- Assim, a remuneração dos direitos de imagem podem ser enquadrados enquanto rendimentos da Categoria A, quando os mesmos sejam cedidos no âmbito do contrato desportivo e tenham como função remunerar o exercício da atividade para o qual o desportista é contratado.

15 . Possibilidades de Enquadramento – Direitos de Imagem

Opção 1 - Categoria A – Rendimentos do trabalho dependente

- Prende-se com o facto de a remuneração dos direitos de imagem estar relacionada com o contrato de trabalho desportivo. Assim a remuneração do contrato de trabalho desportivo e os direitos de imagem fazem parte de uma mesma unidade económica.

Opção 2 - Categoria B – Rendimentos empresariais e profissional

- Ato de cedência dos direitos de imagem pode ser qualificado como acto empresarial ou profissional. No entanto, existem divergências quanto à sua qualificação:
 - Atividade comercial ou atividade profissional (inserida na atividade do desportista)

15 . Possibilidades de Enquadramento – Direitos de Imagem

Opção 3 - Categoria E – Rendimentos de Capitais

- Rendimentos derivados de cedência de direitos de imagem correspondem à exploração de um direito de natureza pessoal, com conteúdo patrimonial

Opção - Sem incidência

- Considerando que os direitos de imagem não têm consagração expressa no Código do IRS

16. Posição da Administração Fiscal – Circular n.º 17/2011 de 19 de maio

- A Administração Fiscal veio veicular o seu entendimento sobre a tributação dos rendimentos resultantes da exploração do direito de imagem dos desportistas. A este propósito dispõe a Circular n.º 17/2011 de 19 de maio:
 - I. *“(O)s rendimentos obtidos por um jogador com a cedência do seu direito de imagem, no plano da equipa e no plano individual, a um Clube/SAD residente em território português, com o qual celebrou um contrato de trabalho desportivo, qualificam-se como rendimentos de trabalho dependente, pelo que, encontram-se sujeitos a IRS e enquadram-se na categoria A, nos termos do artigo 2.º do Código do IRS.”*
 - II. *“(O)s rendimentos obtidos por um jogador com a cedência do seu direito de imagem a uma outra entidade, que não o Clube/SAD com o qual celebrou um contrato de trabalho desportivo, assumem a natureza de rendimentos da exploração de um direito de natureza pessoal, com conteúdo patrimonial, devendo ser qualificados como rendimentos de capitais [categoria E], nos termos do n.º 1 do artigo 5.º do Código do IRS.”*

16. Posição da Administração Fiscal – Circular n.º 17/2011 e 19 de maio

- III. *“Quando os direitos de imagem de um jogador são detidos por uma entidade não desportiva, não residente em território português, que os cede a um Clube/SAD residente, com o qual o jogador vai celebrar um contrato de trabalho desportivo, os rendimentos obtidos por essa entidade com a cedência desses direitos encontram-se estreitamente relacionados com os direitos inerentes ao contrato de trabalho desportivo celebrado pelo jogador, porque derivam da imagem deste no exercício da sua actividade profissional e apenas subsistem enquanto durar o contrato de trabalho desportivo. Assim, esses rendimentos configuram «rendimentos derivados do exercício em território português de actividade de (...) desportistas» e encontram-se sujeitos a IRC, nos termos da alínea d) do n.º 3 do artigo 4.º do Código do IRC”*

16. Posição da Administração Fiscal – Circular n.º 17/2011 e 19 de maio

Crítica:

- Quando a exploração dos direitos de imagem é efectuada no âmbito do contrato de trabalho desportivo, os direitos de imagem deverão ser considerados rendimentos do trabalho dependente (Categoria A) pois quando é a entidade empregadora a proceder à remuneração dos direitos de imagem, existe uma elevada conexão entre estes e o contrato de trabalho desportivo.
- A este propósito, o art. 2.º, n.º 1, al. a) do CIRS determina o que se consideram rendimentos do trabalho dependente:

“(T)rabalho por conta de outrem prestado ao abrigo de contrato individual de trabalho ou de outro a ele legalmente equiparado.”

16. Posição da Administração Fiscal – Circular n.º 17/2011 e 19 de maio

Crítica:

- Veja-se ainda o art. 2.º, n.º 3, al. b) do CIRS que determina que se consideram rendimentos do trabalho dependente:

“(A)s remunerações acessórias, nelas se compreendendo todos os direitos, benefícios ou regalias não incluídos na remuneração principal que sejam auferidos devido à prestação de trabalho ou em conexão com esta e constituam para o respetivo beneficiário uma vantagem económica, designadamente(…)”

- E é possível enquadrar na Categoria A elementos que não são pagos pela entidade patronal, desde que sejam auferidos em virtude do contrato de trabalho, pelo que o critério da fonte pagadora dos rendimentos, por si só, será insuficiente (art. 2.º, n.º 3, al. b) do CIRS).
- Por outro lado a Lei 54/2017 de 14 de julho vem reforçar este entendimento no art. 15.º, n.º 1:

“(C)ompreendem-se na retribuição todas as prestações patrimoniais que, nos termos das regras aplicáveis ao contrato de trabalho desportivo, a entidade empregadora desportiva realize a favor do praticante desportivo pelo exercício da sua atividade ou com fundamento nos resultados nela obtidos.”

17 . Remuneração de direitos de imagem por entidade diferente da entidade pagadora

- O ato de comercialização, a autorização necessária para a utilização dos direitos de imagem (dada pelo atleta) é, em si mesmo, um ato com vista à obtenção de um lucro. Deverá o comércio dos direitos de imagem seguir a qualificação para enquadrar na Categoria B do IRS?
- As atividades constantes na tabela prevista no art. 151.º do CIRS têm natureza substancialmente ativa, sendo que os direitos de imagem são obtidos pelo desempenho de uma atividade passiva.
- Contudo, o desenvolvimento de cada uma das atividades previstas na lista acima referida, abrange a possibilidade de obtenção de direitos de imagem, porquanto estes decorrem do desenvolvimento de uma atividade subjacente potencialmente enquadrável na tabela prevista no art. 151.º do CIRS.

17 . Remuneração de direitos de imagem por entidade diferente da entidade pagadora

- Neste sentido, os rendimentos derivados da cedência, por parte de um desportista, dos seus direitos de imagem deverá, ser integrado no âmbito da propria atividade “1323 Desportistas” (enquadrado no art. 3.º, n.º 1, al. b) do CIRS):

“(O)s auferidos no exercício, por conta própria, de qualquer atividade de prestação de serviços, incluindo as de carácter científico, artístico ou técnico, qualquer que seja a sua natureza, ainda que conexas com atividades mencionadas na alínea anterior”

- A formulação abrangente da previsão do artigo acima, poderá incluir os rendimentos provenientes da exploração de direitos de imagem em si mesmo e deverá, igualmente, ser considerada uma prestação de serviços enquadravel na tabela (“1519” Outros prestadores de serviços”).

17 . Remuneração de direitos de imagem por entidade diferente da entidade pagadora

- Em situações em que os rendimentos provenientes da exploração dos direitos de imagem não sejam auferidos pelo seu titular originário, há a possibilidade de serem enquadrados na categoria E.

- **Dispõe o art. 5.º, n.º1:**

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

Circulares

- [https://www.rffadvogados.com/xms/files/KNOW_HOW/Newsletters/2021/01 - Janeiro/A Fiscalidade no desporto - a revogacao e rescisao antecipada do contrato desportivo.pdf](https://www.rffadvogados.com/xms/files/KNOW_HOW/Newsletters/2021/01_-_Janeiro/A_Fiscalidade_no_desporto_-_a_revogacao_e_rescisao_antecipada_do_contrato_desportivo.pdf)
- [https://www.rffadvogados.com/xms/files/KNOW_HOW/Newsletters/2021/02 - Fevereiro/A Fiscalidade no Desporto -II- as penalizacoes desportivas.pdf](https://www.rffadvogados.com/xms/files/KNOW_HOW/Newsletters/2021/02_-_Fevereiro/A_Fiscalidade_no_Desporto_-II-_as_penalizacoes_desportivas.pdf)
- [https://www.rffadvogados.com/xms/files/KNOW_HOW/Newsletters/2021/02 - Fevereiro/A Fiscalidade no Desporto -III- as remuneracoes dos jogadores e treinadores.pdf](https://www.rffadvogados.com/xms/files/KNOW_HOW/Newsletters/2021/02_-_Fevereiro/A_Fiscalidade_no_Desporto_-III-_as_remuneracoes_dos_jogadores_e_treinadores.pdf)
- [https://www.rffadvogados.com/xms/files/KNOW_HOW/Newsletters/2021/02 - Fevereiro/IV - A Fiscalidade no desporto - A atividade dos empresarios desportivos.pdf](https://www.rffadvogados.com/xms/files/KNOW_HOW/Newsletters/2021/02_-_Fevereiro/IV_-_A_Fiscalidade_no_desporto_-_A_atividade_dos_empresarios_desportivos.pdf)
- [https://www.rffadvogados.com/xms/files/KNOW_HOW/Newsletters/2021/02 - Fevereiro/V - A Fiscalidade no desporto - A cedencia temporaria de jogadores.pdf](https://www.rffadvogados.com/xms/files/KNOW_HOW/Newsletters/2021/02_-_Fevereiro/V_-_A_Fiscalidade_no_desporto_-_A_cedencia_temporaria_de_jogadores.pdf)
- [https://www.rffadvogados.com/xms/files/KNOW_HOW/Newsletters/2021/02 - Fevereiro/VI - A Fiscalidade no desporto - Os direitos de imagem dos desportistas.pdf](https://www.rffadvogados.com/xms/files/KNOW_HOW/Newsletters/2021/02_-_Fevereiro/VI_-_A_Fiscalidade_no_desporto_-_Os_direitos_de_imagem_dos_desportistas.pdf)
- [https://www.rffadvogados.com/xms/files/KNOW_HOW/Newsletters/2021/02 - Fevereiro/VII-AF1.PDF](https://www.rffadvogados.com/xms/files/KNOW_HOW/Newsletters/2021/02_-_Fevereiro/VII-AF1.PDF)

Jurisprudência:

- [Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo \(dgsi.pt\)](#)
- [Acórdão do Tribunal Central Administrativo \(dgsi.pt\)](#)
- [Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte \(dgsi.pt\)](#)
- [Acórdão do Tribunal Central Administrativo \(dgsi.pt\)](#)
- [Acórdão do Tribunal Central Administrativo \(dgsi.pt\)](#)
- https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listOrder=Sorter_data&listDir=DESC&listPage=3&id=5063
- <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPage=33&id=4586>
- https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listOrder=Sorter_data&listDir=DESC&listPage=1&id=5181

Informações vinculativas:

- Informação Vinculativa n.º 10402 (taxfile.pt)
- Ficha Doutrinária (taxfile.pt)
- FICHA DOUTRINRIA (taxfile.pt)



OBRIGADO!

Email: rff@rffadvogados.pt

Telefone: (+351) 215 915 220



SOCIEDADE DE ADVOGADOS, SP. RL
ROGÉRIO FERNANDES FERREIRA
& ASSOCIADOS

Lisbon

Praça do Marquês de Pombal,
nº 16 – 5th (reception) & 6th floor
1250-163 Lisbon
Portugal

Oporto

Rua Eng.º Ferreira Dias,
nº924, 4100-241 Oporto
Portugal

GPS

N 38 43 30 // W 9 08 56

T. + 351 21 591 52 20
F. + 351 21 591 52 44
www.rfflawyers.com
www.taxandlegalbyrff.com
contact@rfflawyers.com



The content of this information does not constitute specific legal advice, please contact us for any further information.