



Escola de Ciências Sociais e Humanas
Departamento de Economia Política

Enquadramento Jurídico-Tributário das Cláusulas de Rescisão dos
Contratos de Trabalho dos Jogadores de Futebol

Maria Francisca Schubeius de Landerset Gomes

Dissertação submetida como requisito parcial da obtenção do grau de Mestre em Direito das
Empresas

Orientador:

Doutor Vasco Branco Guimarães, Professor Coordenador,
ISCAL – Instituto Superior de Contabilidade e Auditoria de Lisboa

Setembro 2015

Escola de Ciências Sociais e Humanas
Departamento de Economia Política

**Enquadramento Jurídico-Tributário das Cláusulas de Rescisão dos
Contratos de Trabalho dos Jogadores de Futebol**

Maria Francisca Schubeius de Landerset Gomes

Dissertação submetida como requisito parcial da obtenção do grau de Mestre em Direito das
Empresas

Orientador:

**Doutor Vasco Branco Guimarães, Professor Coordenador,
ISCAL – Instituto Superior de Contabilidade e Auditoria de Lisboa**

Setembro 2015

À memória da minha avó, Antónia, com saudade.

Aos meus pais e aos meus irmãos.

AGRADECIMENTOS

Os meus primeiros agradecimentos só podem ir para as pessoas que estiveram ao meu lado, durante a elaboração desta Dissertação e que, sem nunca levantarem objeções, abdicaram do seu tempo livre comigo para que tudo isto fosse possível: aos meus pais, aos meus irmãos e ao João.

Um agradecimento, também, ao meu Orientador, o Professor Vasco Branco Guimarães, por todo o empenho que lhe foi possível oferecer e que me guiou ao longo deste percurso.

À Darcília, uma grande advogada e excelente pessoa, à qual agradeço toda a amizade e dedicação à minha formação e gestão emocional.

Finalmente, um grande agradecimento à D. Teresa e à D. Isabel, bibliotecárias da Biblioteca da Procuradoria Geral da República, pela paciência e colaboração no que toca à consulta de obras, que tornaram esta Dissertação possível.

RESUMO

A presente Dissertação visa fazer um enquadramento jurídico das cláusulas de rescisão, partindo, depois, para o seu enquadramento tributário.

Para o efeito, parte-se de uma análise civilista, para depois se fazer uma análise laboral, terminando-se na análise desportivo-laboral da figura da cláusula de rescisão.

Quanto à cláusula de rescisão enquanto elemento dos contratos de trabalho desportivos, analisa-se a sua natureza jurídica, sem deixar de parte a análise dos direitos económicos e federativos e dos direitos de imagem associados aos jogadores de futebol.

No âmbito do enquadramento tributário, o estudo foca-se nos três principais impostos do sistema fiscal português: IVA, IRS e IRC. Pretende-se verificar se as cláusulas de rescisão se inserem no âmbito de incidência objetiva daqueles impostos, analisando, para o efeito, jurisprudência, doutrina e informação produzida pela Administração tributária.

Também é feito o enquadramento tributário dos direitos de imagem cedidos pelos jogadores de futebol.

Pretende-se com o presente texto explorar a figura das cláusulas de rescisão, que, estranhamente, não tem merecido grande atenção por parte da doutrina portuguesa, de uma perspetiva jurídico-laboral e de uma perspetiva jurídico-tributária.

Palavras-chave: cláusulas de rescisão – fiscal – laboral – futebol

ABSTRACT

The present dissertation intends to make a legal framework of the termination clause, from both the civil law perspective and from the employment law perspective, seeking to then make a tax law framework of that clause.

For this purpose, one starts with a civilist analysis, followed by an employment analysis, ending with the sports employment analysis of the figure of the termination clause.

Concerning the termination clause as an element of sports employment contracts, one analyses its juridical nature, without leaving aside the analysis of economic and federate rights and the image rights that are associated to football players.

Within the scope of tax framework, the study focuses on the Portuguese tax system's three main taxes: IVA, IRS and IRC. One intends to verify whether or not the termination clauses lie within the scope of the objective incidence of said taxes, analysing, for this purpose, the jurisprudence, the doctrine and the information that is produced by the tax Administration.

The tax framework of the image rights that are assigned by football players is also discussed.

This text seeks to explore the figure of termination clauses, which, oddly, has not been deserving of much attention from the Portuguese doctrine, both from a labour law perspective and from a tax law perspective.

Keywords: termination clause – tax law – labour law - football

ÍNDICE

Introdução	1
Capítulo I – As cláusulas de rescisão dos contratos de trabalho dos jogadores de futebol	5
1. Os contratos de trabalho dos jogadores de futebol	5
2. As cláusulas de rescisão	7
2.1. As cláusulas de rescisão no direito civil e no direito do trabalho em particular	7
2.2. As cláusulas de rescisão nos contratos de trabalho dos jogadores de futebol	13
Capítulo II – A relevância jurídico-tributária das cláusulas de rescisão	37
1. O enquadramento em IVA das cláusulas de rescisão	37
1.1. Generalidades	37
1.2. Incidência objetiva e subjetiva	38
2. O enquadramento em IRS das cláusulas de rescisão	51
2.1. Generalidades	51
2.2. Incidência objetiva	52
3. O enquadramento em IRC das cláusulas de rescisão	66
3.1. Generalidades	66
3.2. As sociedades desportivas.....	68
3.3. O tratamento contabilístico e fiscal das cláusulas de rescisão	69
4. O enquadramento tributário dos direitos de imagem	77
Conclusões	85
Fontes	89
Referências bibliográficas	91

GLOSSÁRIO DE SIGLAS

- AT – Autoridade Tributária e Aduaneira
CC – Código Civil
CCT – Contrato Coletivo de Trabalho
CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
CRP – Constituição da República Portuguesa
CT – Contrato de Trabalho
CVM – Código dos Valores Mobiliários
DGCI – Direção-Geral das Contribuições e Impostos
FPF – Federação Portuguesa de Futebol
IAS – International Accounting Standards
IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
IRCT – Instrumento de Regulamentação Coletiva de Trabalho
IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado
LGT – Lei Geral Tributária
LPFP – Liga Portuguesa de Futebol Profissional
NCRF – Norma Contabilística e de Relato Financeiro
RCOLPFP – Regulamento das Competições Organizadas pela Liga Portuguesa de Futebol Profissional
RECITJ – Regulamento do Estatuto, da Categoria, da Inscrição e Transferência de Jogadores
RFSD – Regime Fiscal das Sociedades Desportivas
RJSD – Regime Jurídico das Sociedades Desportivas
SD – Sociedade Desportiva
SJPF – Sindicato dos Jogadores Profissionais de Futebol
TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

INTRODUÇÃO

O futebol é o desporto mais famoso de Portugal e do Mundo. A emoção do jogo atrai milhões de portugueses aos estádios de futebol. A indústria futebolística move milhões de euros todos os anos, estando os jogadores e treinadores no centro das festividades. Os clubes estão dispostos a pagar milhões de euros pela aquisição dos direitos federativos e económicos de jogadores, por forma a criarem um plantel invencível.

O interesse da indústria atraiu também a Administração tributária que, confrontada com questões relacionadas com a tributação de diversas componentes da indústria, encetou, em 2011, um interessante processo de emissão de Circulares que visam orientar o modo de tributação de situações como o “Desreconhecimento do ativo relativo aos direitos de contratação de jogadores profissionais, por revogação ou rescisão do contrato de trabalho desportivo cedência temporária de jogadores” (Circular n.º 12/2011), “Encargos com penalizações desportivas” (Circular n.º 13/2011), “Gastos comuns dos clubes desportivos” (Circular n.º 14/2011), “Enquadramento da atividade dos empresários desportivos na celebração de contratos de cedência, aquisição e renovação dos direitos desportivos dos jogadores” (Circular n.º 15/2011), “Cedência temporária de jogadores” (Circular n.º 16/2011), “Direitos de Imagem” (Circular n.º 17/2011) e “Cedência de direitos económicos relativos a direitos desportivos de jogadores” (Circular n.º 18/2011).

No entanto, a emissão de Circulares pela Administração tributária não tem qualquer valor externo, ou seja, não vincula os particulares às orientações produzidas, dado que estas apenas poderão servir para orientar a própria Administração, visando a uniformização da interpretação das normas tributárias pelos serviços.

Como é do conhecimento geral, as cláusulas de rescisão assumem, por vezes, valores astronómicos. De que haja notícia, a maior cláusula de rescisão alguma vez existente ascende a mil milhões de euros, ou seja, para o jogador se desvincular do contrato de trabalho em causa, terá de pagar aquela quantia. O Clube/SD detentor dos direitos federativos e económicos do jogador poderá exigir o referido montante a um potencial interessado em comprá-los.

Mas se para Clubes/SD, jogadores e demais amantes de futebol, as cláusulas de rescisão são um dado adquirido, numa perspetiva técnico-jurídica, para além de interessantes do ponto de vista técnico, parecem ainda estar envoltas nalgum mistério. Poucos são os autores que se dedicam ou dedicaram ao seu estudo e, ao contrário de outras figuras jurídicas, as cláusulas de rescisão dos contratos de trabalho dos jogadores de futebol ainda não tiveram a atenção merecida.

No presente texto, tentaremos explorar, de uma perspetiva civil e laboral e de uma perspetiva tributária, a figura jurídica das cláusulas de rescisão.

O primeiro objetivo traçado será analisar, de forma preliminar, o regime jurídico do contrato de trabalho dos praticantes desportivos, enquanto regime delineador das relações laborais entre desportistas e Clubes/SD. Neste âmbito, adiante-se já que este regime jurídico se aplica aos futebolistas, enquanto praticantes desportivos que celebram contrato de trabalho com um Clube/SD.

Dessa análise, partiremos para uma análise específica das cláusulas de rescisão apostas nos contratos de trabalho dos jogadores de futebol. Importa não esquecer que as cláusulas de rescisão tiveram a sua origem no direito civil, pelo que tentaremos analisá-las de uma perspetiva puramente civilista.

Tendo sido, depois, transpostas para o direito do trabalho, analisaremos as cláusulas de rescisão no âmbito do direito do trabalho, mais precisamente, no CT.

Só depois nos debruçaremos sobre o regime jurídico das cláusulas de rescisão no âmbito do direito do trabalho desportivo. Neste aspeto, começaremos por analisar em que termos o legislador se referiu a eles no regime jurídico do contrato de trabalho desportivo, o qual, desde já se adianta, levanta importantes questões e, também, algumas críticas.

Depois de analisado o regime jurídico, debruçar-nos-emos sobre a problemática da natureza jurídica das cláusulas de rescisão. Tentaremos analisar todas as opiniões doutrinárias, quer nacionais, quer estrangeiras, por forma a tomarmos posição sobre a que mais se adequa ao escopo das cláusulas de rescisão.

Como dissemos, as cláusulas de rescisão são uma componente do contrato desportivo e revestem-se de uma importância técnico-jurídica extrema, precisamente, porque têm ínsitas mais do que uma vertente. Fazendo, já, uma aproximação ao que iremos tratar, as cláusulas de rescisão parecem ter uma vertente de regulação das relações laborais e uma vertente de regulação das relações comerciais entre as partes. Assim, as cláusulas de rescisão estão intimamente ligadas com os direitos económicos e os direitos federativos – figuras que teremos oportunidade de explorar melhor.

Por outro lado, há que fazer, também, uma referência aos direitos de imagem – outra componente muito importante do contrato desportivo, mas que, reconhece-se, desde já, existe à margem do contrato de trabalho.

Terminada a análise das questões laborais e civis ora levantadas, resta-nos, finalmente, analisar a perspetiva tributária e o enquadramento tributário das cláusulas de rescisão.

Neste aspeto, iremos abordar a possível incidência objetiva desta figura – e, mais precisamente – dos direitos económicos –, na perspetiva dos três mais importantes impostos portugueses: o IVA, o IRS e o IRC.

Em IVA, a questão coloca-se na perspetiva do jogador e do Clube/SD, tendo em conta que este paga uma quantia ao primeiro a título de rescisão, sendo relevante averiguar da sujeição (ou não) dessa quantia a IVA. Também importa analisar a sujeição (ou não) a IVA dos montantes pagos por um Clube/SD a outro Clube/SD pela transferência do jogador do primeiro para o segundo. Tendo em conta que o IVA é um imposto comunitário e que tem vindo a ser muito desenvolvido pela jurisprudência do TJUE, iremos, a este propósito, analisar alguma jurisprudência daquele Tribunal, com relevância para a matéria.

Em IRS, o exercício de enquadramento passará por tentar enquadrar numa das categorias de rendimentos previstas no CIRS os rendimentos que venham a ser recebidos pelo jogador por via do contrato desportivo. Nesse sentido, importa começar por fazer um breve enquadramento da situação tributária do jogador, quando celebra um contrato de trabalho desportivo com um certo Clube/SD. Tentaremos, também, fazer o enquadramento tributário da quantia paga ao jogador a título de rescisão do contrato de trabalho e o enquadramento tributário de uma eventual quantia recebida pelo jogador pela transferência dos seus direitos económicos para outro Clube/SD, quando estes estão parcial ou integralmente na sua esfera.

Em IRC, a análise deverá partir do enquadramento do jogador, enquanto trabalhador, e dos direitos económicos a ele associados, enquanto ativos, para depois se partir para a análise da situação concreta de os direitos económicos virem a ser transferidos para outro Clube/SD, centrando-se a discussão na possibilidade de ser considerada uma perda por imparidade ou uma amortização. Analisaremos, a este propósito, a Circular n.º 12/2011, *supra* mencionada, dado o contributo que a mesma prestou para o tratamento da questão.

Por fim, far-se-á uma breve análise do enquadramento tributário e do regime jurídico-tributário dos direitos de imagem, partindo sempre da separação entre direitos de imagem coletivos e direitos de imagem individuais.

Enfim, tentaremos partir de uma análise técnico-jurídica abstrata das cláusulas de rescisão, para depois apreciar de uma perspetiva concreta as cláusulas de rescisão dos contratos de trabalho dos jogadores de futebol e, por fim, analisar o seu enquadramento tributário.

CAPÍTULO I

AS CLÁUSULAS DE RESCISÃO DOS CONTRATOS DE TRABALHO DOS JOGADORES DE FUTEBOL

1. O contrato de trabalho do praticante desportivo

Embora o jogador de futebol seja um trabalhador, em sentido técnico-jurídico, o regime jurídico que lhe deve ser aplicado apresenta importantes especificidades.

O legislador, motivado pelo fenómeno dos desportistas profissionais e de alta competição que são, simultaneamente, trabalhadores, em sentido técnico-jurídico, criou um regime jurídico-laboral específico para os praticantes desportivos, tendo-o autonomizado do CT. Tal regime acabou também por ser aplicável aos jogadores de futebol.

Deste modo, o contrato de trabalho do praticante desportivo é regulado pela Lei n.º 28/98, de 26 de Junho, alterada pela Lei n.º 114/99, de 3 de Agosto. Nela começa por se definir, no seu artigo 2.º, alínea a), o contrato de trabalho do praticante desportivo como “aquele pelo qual o praticante desportivo se obriga, mediante retribuição, a prestar atividade desportiva a uma pessoa singular ou coletiva que promova ou participe em atividades desportivas, sob a autoridade e a direção desta”. Como se pode verificar, a definição referida é quase praticamente transcrita da definição de contrato de trabalho constante do CT.

Assim, também o contrato de trabalho do praticante desportivo é definido como o contrato pela qual o praticante desportivo presta uma atividade (desportiva) a outrem (que promove e participa em atividades desportivas), mediante retribuição e submetendo-se a uma subordinação jurídica.

Ora, estão também aqui presentes os elementos característicos do contrato de trabalho geral. Dessa forma, também o praticante desportivo deve prestar uma atividade, que aqui surge concretamente definida como uma atividade desportiva, recebendo pelo seu desenvolvimento uma retribuição, submetendo-se ao poder disciplinar e de direção do empregador.

Quanto a este último elemento, aproveitamos para fazer uma ressalva. Com efeito, embora o jogador de futebol tenha, efetivamente, de se submeter ao poder disciplinar e de direção do empregador, esta submissão é, porventura, menos vincada no âmbito do contrato de trabalho do jogador de futebol. Queremos com isto alertar para o facto de, muitas vezes, serem os Clubes/SD a ficar numa posição de submissão perante as vontades dos jogadores, ao invés do que sucede uma relação laboral dita normal, sob a ameaça de perderem um importante ativo

patrimonial, que lhes poderá valer as competições desportivas que se encontrem a disputar¹. O descontentamento do jogador ou a sua saída prematura do Clube poderá implicar uma perda significativa de receita e de imagem exterior. Daí que seja comum dizer que, não raras vezes, os jogadores de futebol estão numa posição negocial mais vantajosa perante os seus empregadores do que os restantes tipos de trabalhadores².

Quanto às características típicas do contrato de trabalho do praticante desportivo, ele tem de ser obrigatoriamente reduzido a escrito (vinculação de forma escrita), contendo nele as menções referidas no artigo 5.º, n.º 2, da Lei n.º 28/98, de 26 de Junho.

A duração do contrato de trabalho do praticante desportivo deve ser delimitada concretamente no mesmo, ou seja, encontra-se prevista a duração mínima e a duração máxima que este contrato pode ter, não podendo, portanto, ser celebrado com duração indeterminada (Amado, 2002: 97-100).

Para além da característica da duração do contrato de trabalho do praticante desportivo, notam-se ainda algumas diferenças face ao contrato de trabalho comum, como sejam, a possibilidade de redução salarial (artigo 14.º, n.º 2, da Lei n.º 28/98, de 26 de Junho) e o período normal de trabalho que impõe apenas um dia de descanso semanal, como regra geral (artigo 16.º, n.º 1, primeira parte, da Lei n.º 28/98, de 26 de Junho), em vez do regime rígido do contrato de trabalho comum em que, por regra, o empregador apenas pode exigir a prestação do trabalho durante quarenta horas semanais e oito horas por dia.

Também no que respeita ao despedimento, a Lei n.º 28/98, de 26 de Junho, prevê um regime sensivelmente diferente do regime estabelecido no CT. Assim, enquanto no CT se protege o trabalhador do despedimento, conferindo-lhe amplos direitos no caso de

¹ Tal como refere ANTÓNIO PINTO MONTEIRO, enquanto que na relação laboral comum a rescisão do contrato pelo trabalhador pode não causar grande impacto, na relação laboral desportiva, a rescisão pelo trabalhador causa, frequentemente uma perda, por o empregador deixar de ter um “ativo patrimonial tão importante, que poderia vir a converter em muitos milhões de euros caso conservasse o designado “passe” do atleta em ordem a negociar uma futura transferência” (Monteiro, 2009: 234). Também numa situação de rescisão *ante tempus* do contrato pelo Clube/SD, sem que o jogador tenha prevista a assinatura de contrato com outro Clube/SD, pode causar graves prejuízos ao jogador, que tem uma carreira tendencialmente curta e cuja paralisação pode pôr em causa toda a carreira do jogador.

² O mesmo sucede, por exemplo, com os trabalhadores que desenvolvem atividades para as quais são necessárias altas qualificações técnicas. É comum dar-se o exemplo dos pilotos de aviões. Com efeito, um trabalhador que tenha qualidades técnicas raríssimas no mercado de trabalho tem muito mais facilidade de negociação com o seu empregador, pois este vê-se numa posição de ter de escolher entre aceitar ceder em certos aspetos passíveis de negociação e perder aquele trabalhador, pondo em causa a qualidade do seu produto ou serviço.

despedimento sem justa causa, a Lei n.º 28/98, de 26 de Junho, é bastante (para não dizer, totalmente) modesta na matéria. Apesar de prever que o praticante desportivo possa ser despedido com justa causa, ela não regula esse regime, parecendo aplicar supletivamente o regime do CT. A Lei n.º 28/98, de 26 de Junho, apenas regula a situação de a parte no contrato de trabalho desportivo que puser fim ao mesmo ter de indemnizar civilmente a outra parte pelos prejuízos causados. Adiante veremos, com maior acuidade, este regime.

Na Lei n.º 28/98, de 26 de Junho, também é tratada com maior leviandade a cedência e a transferência do praticante desportivo.

Podemos apontar, ainda, como particularidade da Lei n.º 28/98, de 26 de Junho, a possibilidade de existência (a par do período experimental, embora com contornos diversos) de um contrato de formação.

O contrato de trabalho desportivo é um contrato especial de trabalho, pois, pese embora as suas particularidades de regime, adequadas ao objeto que lhe está subjacente, e os seus fatores comuns, tem um regime jurídico especial, que se aplica em detrimento do regime geral³.

2. As cláusulas de rescisão

2.1. As cláusulas de rescisão no direito civil e no direito do trabalho em particular

Os negócios jurídicos, em geral, por decorrerem da autonomia privada dos sujeitos que o celebram, podem ser extintos ao abrigo da mesma autonomia privada que legitimou a sua celebração. Assim, em princípio, as partes num contrato podem desvincular-se dele do mesmo modo, forma e condições em que o celebraram (Vasconcelos, 2008: 773).

Assim, como refere Menezes Cordeiro, “as obrigações dependem estritamente das fontes donde promanam”, pelo que “a supressão dessas fontes implica, naturalmente, a extinção das obrigações que a eles se encontravam intrinsecamente associadas” (Cordeiro, 2010: 337-338). As fontes das obrigações contratuais são, precisamente, os contratos que lhes deram origem.

Uma das formas de extinção de obrigações, por via de supressão da sua fonte, é, precisamente, a rescisão. No direito civil (sendo esta questão transversal a muitas outras áreas do Direito), o termo *rescisão* não é muito utilizado, sendo antes utilizado o termo técnico de *resolução*.

A resolução é uma forma de extinção retroativa dos efeitos de um contrato, que põe termo à relação contratual já inteiramente estabelecida, operada por meio da vontade declarada por

³ Em honra do princípio geral de direito segundo o qual lei especial afasta a aplicação de lei geral.

uma das partes à contraparte, mediante a invocação de uma justa causa (Cordeiro, 2010: 340; Varela, 2006: 275-276).

Conforme previsto no artigo 432.º, do CC, a resolução apenas pode ser exercida quando prevista na lei ou em contrato.

Ainda assim, em princípio, o exercício do direito à resolução tem de ser justificado⁴ pela parte que o queira exercer. Sendo certo que esta é a regra geral, há quem discuta se não podem as partes, no contrato, estabelecer a possibilidade de resolução discricionária, ou seja, que possa haver resolução por uma das partes sem que seja necessária a invocação de uma justa causa de resolução. Neste aspeto, cumpre-nos referir que, ao abrigo da autonomia privada, as partes poderão estabelecer, no contrato, o que melhor lhes convier⁵. Pelo que as partes estabelecerão o regime de resolução que entenderem mais adequado à natureza do negócio. Com efeito, existem também alguns exemplos legais de resolução discricionária (v.g., na venda a retro, prevista nos artigos 927.º e seguintes do CC), que nos fazem admitir que é possível as partes preverem tal situação, sem que esteja a ser posta em causa a natureza da resolução⁶.

Embora o traço distintivo da resolução seja a eficácia retroativa, explicitamente prevista no artigo 434.º, n.º 1, do CC, o n.º 2, do referido normativo, prevê que, nos contratos de execução continuada ou periódica, se mantenham as prestações já efetuadas. Também no artigo 435.º, n.º 1, do CC, se prevê que a resolução não afete os direitos adquiridos de terceiros.

No direito do trabalho, a rescisão também não é chamada como tal. Com efeito, a rescisão é retratada aí como resolução pelo trabalhador e como despedimento pelo empregador.

Nos termos do disposto no artigo 340.º do CT, e como já tivemos oportunidade de referir *supra*, os contratos de trabalho podem extinguir-se mediante várias causas, de entre as quais a resolução pelo trabalhador, prevista na alínea g), e o despedimento, previsto nas alíneas c) a f) daquele normativo.

Ao contrário do que sucede do direito civil, em que, como visto, certas matérias do regime da resolução podem ser alteradas pelas partes, no direito do trabalho o regime de extinção dos contratos de trabalho em geral é injuntivo, ou seja, não pode ser afastado pelas partes, nem por

⁴ Como refere ANTUNES VARELA, “a resolução assenta num poder vinculado, obrigando-se o autor a alegar e provar o fundamento, previsto na convenção das partes ou na lei (...), que justifica a destruição unilateral do contrato” (Varela, 2006: 276).

⁵ Daí que JOSÉ CARLOS BRANDÃO PROENÇA afirme que a resolução fundada em convenção consista numa “verdadeira (mas não plena) *lex privata*” (Proença, 1982: 64).

⁶ Neste sentido, veja-se a opinião de ANTUNES VARELA (Varela, 2006: 276).

IRCT, ainda que sejam estabelecidas condições mais favoráveis para os trabalhadores, tal como previsto no artigo 339.º, n.º 1, do CT.

Quanto à resolução do contrato pelo trabalhador, tal como no direito civil, deve ser feita mediante a invocação de um motivo para tal, que, neste último ramo, se chama de justa causa. A justa causa de resolução do contrato de trabalho pelo trabalhador consiste, nomeadamente, na invocação da falta de cumprimento de obrigações contratuais previstas na lei ou no contrato de trabalho celebrado, por culpa do empregador. E referimo-nos à culpa propositadamente: tal como refere PEDRO ROMANO MARTINEZ, “O incumprimento definitivo de prestações devidas pelo empregador só permite a resolução do contrato se essas faltas forem consideradas graves” (Martinez, 2010: 857).

Num esforço de concretização mais aprofundada do que sejam “faltas graves” ou “comportamentos culposos” por parte do empregador, diga-se que estes devem consistir em situações que justifiquem uma rutura total da relação laboral, de modo a que dificilmente as partes consigam manter uma relação de confiança entre elas, que é da maior importância nos contratos de trabalho.

Quer isto dizer que o empregador tem de ter atuado de tal maneira em desrespeito pelos princípios laborais que não se justifica mais a manutenção de um vínculo laboral entre as partes, não podendo ser exigido ao trabalhador que mantenha esse mesmo vínculo.

Ainda que a título meramente exemplificativo, o artigo 394.º, n.º 2, do CT, elenca algumas situações em que, em princípio – pois sempre terá de ser analisada a situação em concreto, a fim de aferir se a mesma cabe no critério de justa causa *supra* referido –, haverá um comportamento grave por parte do empregador que justifica a possibilidade de resolução do contrato pelo trabalhador.

Na maior parte das vezes, a resolução pelo trabalhador ocorre quando o empregador não procede ao pagamento da retribuição a que o trabalhador tem direito. Daí que o legislador tenha previsto regras específicas para a resolução por não pagamento da retribuição. Assim, vencido o prazo de pagamento da retribuição estipulado, tem, primeiro, de se verificar a mora do devedor (empregador)⁷. Nos termos do disposto no artigo 394.º, n.º 5, do CT, verifica-se uma situação de incumprimento definitivo sempre que o empregador (ainda que não por sua culpa) se mantenha em mora durante, pelo menos, sessenta dias.

⁷ A simples mora, sem que haja incumprimento definitivo, não confere o direito à resolução com justa causa do contrato pelo trabalhador (Martinez, 2010: 855-856).

Entrando o empregador em incumprimento definitivo, o trabalhador dispõe de trinta dias para comunicar a resolução ao empregador, contados deste o momento em que tem conhecimento do incumprimento definitivo do empregador (artigo 395.º, n.º 1, do CT).

Por vezes, é confusa a relação entre o prazo estabelecido no artigo 394.º, n.º 5, do CT, e o prazo previsto no artigo 395.º, n.º 1, do CT, pelo que faremos uma breve referência aos moldes em que os mesmos se conjugam e completam.

O prazo previsto no artigo 394.º, n.º 5, do CT, é um prazo presuntivo de justa causa de resolução do contrato pelo trabalhador. Ou seja, o legislador faz presumir que o empregador que, ainda que sem culpa, mantenha o atraso no pagamento da(s) retribuição(ões) ocasionou uma situação de rutura total, não é mais possível exigir ao trabalhador a manutenção do contrato. Contudo, se ocorrer outro facto relacionado com o atraso na retribuição de que o trabalhador tenha conhecimento e que consubstancie uma situação de justa causa, pode proceder à resolução antes de decorridos os sessenta dias, demonstrando, para o efeito, que houve motivo suficiente para a resolução, não devendo aquele prazo não ser aplicado.

A partir do momento em que se verifica que não é mais exigível ao trabalhador manter o contrato e ele tem conhecimento disso, aplica-se o prazo previsto no artigo 394.º, n.º 1, do CT, ou seja, ele dispõe de trinta dias para comunicar a sua intenção de pôr termo ao contrato. Com efeito, o prazo previsto no artigo 395.º, n.º 1, do CT é um prazo de caducidade para fazer resolver o contrato. Isto é, decorrido aquele prazo o trabalhador já não pode resolver o contrato com invocação daquela justa causa. A ideia que nos parece estar subjacente a esta norma é a de evitar a perpetuação de uma situação que pode vir a desestabilizar o contrato, se o direito for exercido após um grande lapso de tempo de ocorrência do facto gerador da justa causa, numa altura em que já não se justifica a invocação da mesma.

Exercido o direito de resolução com justa causa, o trabalhador tem direito a uma indemnização, que se encontra prevista no artigo 396.º, do CT.

O trabalhador tem, ainda, um período de arrependimento, o qual vem previsto no artigo 397.º, do CT. Assim, se o trabalhador se arrepender de ter procedido à resolução do contrato, dispõe de sete dias após a receção da comunicação da intenção de resolução pelo empregador, devendo comunicar, também por escrito, a intenção de revogar a resolução que havia comunicado. No entanto, este direito de arrependimento só pode ser exercido se a sua assinatura, constante da comunicação de intenção de resolver o contrato, não seja objeto de reconhecimento notarial presencial.

Refira-se, ainda, que a resolução pelo trabalhador sem justa causa que a fundamente tem como consequência o direito do empregador a ser indemnizado, nos termos do disposto no artigo 399.º, do CT.

Já no que respeita à resolução pelo empregador – que no direito do trabalho assume a designação de despedimento – importa ter presente que este pode ocorrer com base em três tipos de situações: despedimento por facto imputável ao trabalhador; despedimento coletivo; despedimento por extinção do posto de trabalho; e despedimento por inadaptação.

Ora, enquanto o despedimento coletivo, o despedimento por extinção do posto de trabalho e o despedimento por inadaptação são causas de resolução que operam por motivos externos à relação laboral, por não terem sido causados pela conduta dolosa de uma das partes⁸, o despedimento por facto imputável ao trabalhador pressupõe uma conduta dolosa por parte do trabalhador que permite ao empregador resolver o contrato, não lhe sendo exigível a manutenção do vínculo contratual, que fica irremediavelmente degradado – é o que se chama de justa causa, como já referido *supra*.

Assim, nos termos do disposto no artigo 351.º, n.º 1, do CT, o despedimento por facto imputável ao trabalhador pode ser exercido quando o trabalhador adote um comportamento doloso que, pela sua gravidade e consequências, torne imediata e praticamente impossível a subsistência da relação de trabalho.

Daí que a doutrina tenha vindo a identificar neste normativo um elemento subjetivo, que se consubstancia numa violação culposa de deveres, e um elemento objetivo, que consiste na impossibilidade de subsistência da relação de trabalho. Repare-se que entre estes dois elementos tem de existir um nexo causal, ou seja, o elemento objetivo tem de ser causa ou efeito do elemento subjetivo.

O elemento subjetivo surge interligado com o conceito de ação disciplinar, ou, como lhe chama ANTÓNIO MONTEIRO FERNANDES, com o de “despedimento-sanção” (Fernandes, 2006: 557). Como é sabido, o empregador é detentor do poder disciplinar, podendo decidir a aplicação

⁸ Como bem ensina ANTÓNIO MONTEIRO FERNANDES, “a motivação, no despedimento, pode assumir diversas modalidades e gradações. Ela pode respeitar ao comportamento do trabalhador (confrontado com os padrões normativos instituídos na organização do trabalho), à relação entre ele e a função que lhe está atribuída, ao grau de viabilidade técnica ou económica do aproveitamento dos seus serviços e das suas aptidões na empresa. Noutra perspetiva, os fundamentos invocados para a exclusão de um trabalhador podem ser simplesmente reais (e não fictícios), ou também aceitáveis e razoáveis (e não caprichosos, arbitrários ou, por qualquer título, juridicamente censuráveis), ou mesmo, no limite, decisivos quanto à viabilidade futura da vinculação” (Fernandes, 2006: 551).

de sanções disciplinares, caso tenham sido violados deveres do trabalhador. O despedimento é a mais grave das sanções e, por isso mesmo, é a sanção que permite resolver o contrato.

Assim, o comportamento do trabalhador pode até ser grave e culposos, mas não ser necessariamente motivo para o despedimento, pelo que deve o conceito de justa causa ser temperado com o conceito de proporcionalidade da sanção.

Já BERNARDO LOBO XAVIER tem sustentado “um critério operacional para a verificação de justa causa”, o qual se baseia na ideia de que “A desvinculação torna-se tão valiosa juridicamente que ela não pode obstar à proteção da lei à continuidade tendencial do contrato nem a defesa da especial situação do trabalhador. A justa causa representa exatamente uma situação em que esses interesses deixam de valer ou, melhor são postergados”. Assim, conclui o Autor, afirmando que “a ideia de «impossibilidade prática e imediata» não respeita propriamente ao contrato, ou às prestações contratuais: traduz um modo sintético de referir uma situação em que a emergência do despedimento ganha interesse prevalente sobre as garantias do despedimento” (Xavier, 1993: 494).

De facto, concordamos com o Autor neste aspeto: a justa causa tem de pressupor um comportamento que, no caso concreto e tendo em conta as circunstâncias da situação, o direito ao trabalho, à estabilidade no trabalho e à proteção especial do trabalhador deixam de se aplicar, em face da adoção de comportamentos por parte do trabalhador que põem em causa a confiança nele depositada.

É, de facto, o elemento objetivo que determina que a causa para o despedimento seja justa. Como refere ANTÓNIO MONTEIRO FERNANDES, “A justa causa corresponde, pois, a uma situação de «impossibilidade prática» da subsistência da relação laboral” (Fernandes, 2006: 559). Com efeito, a justa causa deverá encontrar-se preenchida quando já não se pode exigir do empregador a manutenção do vínculo contratual, por ter sido posta em causa a sua credibilidade e estabilidade.

O artigo 351.º, n.º 2, do CT, apresenta um rol de exemplos em que existe justa causa de despedimento, devendo, contudo e ainda assim, o comportamento passar pelo crivo do critério da justa causa estabelecido no n.º 1, do artigo 351.º, do CT.

O procedimento subjacente ao despedimento com justa causa pressupõe um processo disciplinar especial, tendencialmente conducente à aplicação da sanção de despedimento, que deve ser iniciado dentro de sessenta dias, desde a data em que o empregador (ou entidade equivalente, com competência para exercer o poder disciplinar) teve conhecimento da infração (artigo 329.º, n.º 2, do CT).

O referido procedimento poderá ter início com um inquérito prévio (artigo 352.º, do CT), seguindo-se a comunicação ao trabalhador da intenção de proceder ao despedimento e elaboração escrita da nota de culpa, na qual se descrevem os factos que lhe são imputados (artigo 353.º, n.º 1, do CT).

Após recebida a nota de culpa, o trabalhador dispõe de 10 dias úteis para consultar o processo e responder à nota de culpa, também por escrito (artigo 355.º, n.º 1, do CT). Segue-se uma fase de instrução do procedimento (artigo 356.º, do CT), finda a qual o empregador deve, no prazo de 30 dias, emitir decisão de despedimento (artigo 357.º, n.º 1 e n.º 2, do CT).

Por tudo o que ficou visto, podemos facilmente concluir que a resolução é uma figura transversal à maioria das matérias contratuais, existindo regras específicas em função das especificidades próprias de cada matéria.

O que parece ser comum a todas elas é que a resolução é tendencialmente motivada por uma situação de justa causa, podendo, em matéria civil, esta exigência ser afastada pela lei ou pelo próprio contrato, no qual se pode estipular a possibilidade de resolução sem justa causa. Já no direito do trabalho, não pode haver resolução sem justa causa, precisamente porque as relações laborais assentam numa ideia de confiança e de durabilidade, pelo que se justifica plenamente que as partes (quer empregador, quer trabalhador) não possam pôr termo ao contrato sem invocarem uma justa causa, que legitime a decisão de já não manter vínculo contratual, não se permitindo, *maxime*, que as partes prevejam, no contrato de trabalho, a possibilidade de resolução ou despedimento sem justa causa.

2.2. As cláusulas de rescisão nos contratos de trabalho dos jogadores de futebol

Visto o regime jurídico da resolução, no âmbito do direito civil e do direito do trabalho, há que analisar a resolução e o seu regime no âmbito do direito do trabalho desportivo.

A Lei n.º 28/98, de 26 de Junho, prevê sete formas típicas de cessação dos contratos de trabalho dos praticantes desportivos: (i) a caducidade; (ii) a revogação; (iii) o despedimento com justa causa promovido pela entidade empregadora desportiva; (iv) a rescisão com justa causa por iniciativa do praticante desportivo; (v) a rescisão por qualquer das partes durante o período experimental; (vi) o despedimento coletivo; e (vii) o abandono do trabalho.

Ora, daqui se retira que a Lei n.º 28/98, de 26 de Junho, também não permite aos praticantes desportivos fazer cessar o seu contrato de trabalho, porquanto não permite a resolução por qualquer uma das partes, sem que invoquem justa causa. Mais ainda, a Lei n.º

28/98, de 26 de Junho, considera a resolução sem justa causa ilícita, tal como no direito do trabalho em geral.

Feita a resolução *ante tempus* e sem justa causa, a lei estabelece como consequência a responsabilidade civil do trabalhador (ou do empregador, caso proceda ao despedimento do trabalhador sem justa causa). Contudo, a indemnização a ser paga por ele “não pode ultrapassar o equivalente às retribuições vincendas do jogador” (artigo 27.º, n.º 1, da Lei n.º 28/98, de 26 de Junho).

Embora, consigamos perscrutar as motivações do legislador em não permitir a resolução pelo jogador, não podemos concordar com elas. Com efeito, o legislador julga ter, com esta norma, salvaguardado “a própria competição desportiva” (Monteiro, 2009: 233) e a estabilidade do contrato de trabalho celebrado entre o jogador e o Clube/SD.

No entanto, parece claro que o legislador não teve em conta as especificidades subjacentes ao contrato de trabalho do praticante desportivo. Com efeito, no contrato de trabalho do praticante desportivo as partes não estão em situação de desigualdade, de tal maneira que o trabalhador (jogador) esteja em situação de desvantagem negocial perante o empregador (Clube/SD).

Pelo contrário, muitos são os casos em que o trabalhador-jogador tem muito mais poder de negociação do que o empregador-Clube/SD. E estas situações acontecem muito por causa do espetáculo associado à indústria do futebol, à qual nos dedicaremos adiante, pois os contratos celebrados com os praticantes desportivos não são puros contratos de trabalho. Ao invés, implicam a negociação de outros fatores como sejam os direitos de imagem e demais direitos económicos associados ao jogador (que, contudo, não fazem parte do contrato de trabalho propriamente dito).

Quer isto dizer que, ao contrário dos comuns contratos de trabalho, os contratos de trabalho dos praticantes desportivos têm componentes sujeitas a negociação muito mais complexas, que os tornam contratos híbridos ou mistos, pelo que o seu regime deverá ser adaptado a essa situação.

Por outro lado, não podemos, também, concordar com a solução prevista no artigo 27.º, n.º 1, da Lei n.º 28/98, de 26 de Junho, porquanto seria bem mais simples e harmonizador dos interesses em causa se o legislador pura e simplesmente previsse a responsabilidade civil da parte que motivasse a cessação do contrato, devendo ressarcir a contraparte na totalidade dos danos por ela causados. Efetivamente, a limitação da responsabilidade do trabalhador pode ser, por um lado, vantajosa e, por outro, bastante prejudicial ao lesado com a cessação do contrato.

O jogador terá de pagar um valor equivalente às quantias que ainda tinha a receber se tivesse cumprido o contrato, valor, esse, que pode ser bastante irrelevante, por exemplo, se ele estiver pronto para ingressar num Clube de maior dimensão, com a promessa de um salário bastante superior. Paradoxalmente, o Clube recebe uma quantia que se pode revelar bastante baixa relativamente ao dano que sofreu, nomeadamente no que respeita a lucros cessantes, ou seja, o que poderia ter lucrado se mantivesse o jogador na sua equipa (Monteiro, 2009: 238)⁹. O problema, note-se, é tanto maior quanto a projeção e qualidade que o jogador tenha.

Saliente-se, ainda, que a parte lesada não tem, sequer, a possibilidade de demonstrar que o dano que sofreu é superior à indemnização máxima que ele pode vir a receber por via daquela norma. Inversamente, não tem a parte lesante o direito de demonstrar que o dano que provocou é inferior ao que terá de indemnizar.

Ora, esta situação não se coaduna com as especificidades do contrato de trabalho do praticante desportivo. Por esse motivo, o artigo 50.º, do CCT celebrado entre a LPFP e o SJPF (de 15 de Julho de 1999)¹⁰, sob a epígrafe “Responsabilidade do jogador em caso de rescisão unilateral sem justa causa” impõe que, caso o jogador termine o contrato *ante tempus* e sem justa causa, “fica constituído na obrigação de indemnizar o Clube ou sociedade desportiva em montante não inferior ao valor das retribuições que lhe seriam devidas se o contrato de trabalho tivesse cessado no seu termo”. Como é bom de ver, o CCT em causa dispõe em sentido inverso ao da própria Lei n.º 28/98, de 26 de Junho, em termos tais que impõe que a indemnização a pagar pelo jogador seja superior às quantias que o jogador iria receber se mantivesse o contrato vigente até ao final do período para o qual foi celebrado.

Em face do exposto e não obstante as críticas ora tecidas, retemos desta nossa análise que o artigo 27.º, n.º 1, da Lei n.º 28/98, de 26 de Junho, prevê que, em caso de incumprimento ilícito do contrato – devendo este entender-se como a resolução do contrato *ante tempus* e sem justa causa – a parte que deu azo à resolução é responsável, tendo o dever de indemnizar a outra parte até ao limite *supra* referido.

⁹ O autor tece duras críticas à solução legal. Com efeito, afirma que estabelecer um limite à responsabilidade do jogador é muitas vezes benéfico para ele (lesante) e prejudicial ao empregador (lesado). Para tal, afirma que esse limite à responsabilidade do jogador pode consubstanciar num “convite à violação do contrato” e num “benefício do infrator”.

¹⁰ Este contrato coletivo de trabalho dos jogadores profissionais de futebol foi publicado no Boletim do Trabalho e do Emprego n.º 33, da 1.ª Série, de 8 de Setembro de 1999, tendo já sido alterado, através de acordos de alteração estabelecidos entre aquelas entidades, publicados no Boletim do Trabalho e do Emprego n.º 34, de 15 de Setembro de 2009 e no Boletim do Trabalho e do Emprego n.º 30, de 15 de Agosto de 2012.

Tendo em conta os aspetos *supra* mencionados, a doutrina tem vindo a discutir se não podem as partes no contrato de trabalho do praticante desportivo estipular previamente uma cláusula que opere à margem do artigo 27.º, n.º 1, da Lei n.º 28/98, de 26 de Junho, e ao abrigo da sua liberdade negocial – aquilo a que se vem chamando de cláusula de rescisão – à semelhança do que sucede do direito civil.

Tal possibilidade de resolução, efetuada sem justa causa, ao abrigo do que vier estipulado no contrato de trabalho celebrado, é admitida pela própria LPFP e pelo SJPF, os quais previram, no artigo 46.º, n.º 1, do CCT, celebrado entre aquelas entidades, a possibilidade de resolução por iniciativa do jogador sem justa causa quando contratualmente convencionada, a qual poderá ser exercida mediante o pagamento de uma indemnização fixada contratualmente para o efeito.

Por outro lado, no referido instrumento prevê-se que a resolução sem justa causa, não fundada em cláusula contratual previamente acordada é ilícita, prevendo-se, em consonância, a responsabilidade da parte que lhe der causa.

No mesmo sentido, a doutrina maioritária (se não mesmo toda a doutrina que tem vindo a discutir a temática em causa) entende que, na falta de proibição legal, as partes podem estipular cláusulas de responsabilidade diferentes do regime imposto pela Lei n.º 28/98, de 26 de Junho.

Na doutrina portuguesa, ANTÓNIO PINTO MONTEIRO enumera, também, algumas vantagens na estipulação de uma cláusula que tenha uma solução legal diferente para a resolução sem justa causa, destacando-se a segurança jurídica que poderá advir de um acordo prévio entre as partes, que fixe o montante da indemnização, evitando futuros litígios, pois qualquer uma das partes saberá “antecipadamente qual o custo do seu inadimplemento” (Monteiro, 2009: 246).

Somos, também, da opinião de que não existem motivos razoáveis que imponham a imperatividade do regime previsto no artigo 27.º, n.º 1, da Lei n.º 28/98, de 26 de Junho, porquanto tal não decorre do texto legal. Com efeito, as partes têm liberdade de estipulação, não havendo aqui necessidade de colocar os interesses do trabalhador acima dos do empregador. Muito pelo contrário. Como já ficou referido, a negociação encetada pelo jogador e pelo Clube/SD é tendencialmente equilibrada. Assim, a aposição de uma cláusula no contrato que afaste o regime legal só beneficia a saudável negociação entre o jogador e o Clube/SD, sem a qual, podemos calcular, muitos contratos não seriam celebrados. Mais: a aposição de uma cláusula que estipule um valor a ser pago ao lesado confere previsibilidade, quer a uma parte, quer à outra.

Pelo facto de a lei espanhola ser bastante semelhante à lei portuguesa, neste aspeto, e, bem assim, porque a doutrina espanhola se tem debruçado com frequência sobre esta temática, importa referir algumas posições manifestadas por autores espanhóis.

FRANCISCO LLEDÓ YAGÜE afirma que a cláusula de rescisão pressupõe uma situação em que a demissão de um jogador extingue, por si só, a relação laboral existente – sendo essa demissão lícita, pois, caso contrário, estaria a violar o disposto na Lei Constitucional espanhola, que confere um direito fundamental ao despedimento, como forma de obstar a que o trabalhador seja submetido ao exercício de uma atividade laboral contra a sua vontade (Yagüe, 2000: 20) –, persistindo, contudo, uma “relação adicional de liquidação”, que impõe ao jogador uma indemnização correspondente ao prejuízo causado ao clube, ressalvando que essa relação não pressupõem um incumprimento voluntário e culposo por parte do jogador, mas antes o exercício de um direito a demitir-se “em qualquer momento” da relação jurídica estabelecida (Yagüe, 2000: 19).

Por outro lado, o autor evidencia, ainda, que estas cláusulas não só são permitidas, como são também vantajosas, porquanto protegem os interesses em causa, quer os do jogador, que exerce o seu direito fundamental a demitir-se a qualquer momento, quer os do Clube/SD, pois esta previne os efeitos que possam advir do exercício daquele direito por parte do jogador, ao estipular uma quantia a seu favor, caso tal ocorra.

Assim, em face dos contributos oferecidos pela doutrina nesta matéria, somos da opinião de que o disposto no artigo 27.º, n.º 1, da Lei n.º 28/98, de 26 de Junho, consiste numa regra *de minimis*, estabelecendo um mínimo indemnizatório, abaixo do qual não se pode licitamente rescindir o contrato, pelas razões e motivos já invocados.

Uma vez admitido que é possível estipular cláusulas em sentido contrário ao imposto pelo artigo 27.º, n.º 1, da Lei n.º 28/98, de 26 de Junho, resta, agora, saber que natureza terão as cláusulas de rescisão. Sem querer adiantar em que consistem, digamos apenas que a doutrina tem escrito inúmeras páginas sobre a questão de saber em que consistem estas cláusulas.

Uma das soluções que tem vindo a ser apresentada pela doutrina é a possibilidade de se tratar, no fundo, de uma cláusula penal. Começemos, então, por tentar encontrar uma definição de cláusula penal.

As cláusulas penais estão previstas no artigo 810.º, n.º 1, do Código Civil, sob a forma de um direito potestativo conferido aos contraentes: “As partes podem, porém, fixar por acordo o montante da indemnização exigível: é o que se chama cláusula penal”.

Contudo, a doutrina tem vindo a discorrer sobre as suas características, mostrando-se, maioritariamente, descontente com a escassez de palavras que o legislador utilizou para definir uma figura tendencialmente complexa.

Uma das características que mais debate oferece no seio da doutrina portuguesa é a finalidade da cláusula penal. Com efeito, a doutrina tradicional entende que as cláusulas penais têm uma dupla função ou uma natureza mista: por um lado, têm uma função indemnizatória e, por outra, uma função compulsória (Correia, 2006: 49; Monteiro, 2009: 250). A mais recente doutrina, contudo, entende que a cláusula penal tem apenas uma finalidade e que ela dependerá da vontade das partes, da configuração que for dada à mesma no contrato¹¹.

Diz-se que a cláusula penal tem uma função indemnizatória quando pretende, apenas, antecipar o valor da indemnização a pagar em caso de incumprimento do contrato¹². Inversamente, dir-se-á que uma cláusula penal tem uma função compulsória quando apenas pretende que o devedor, sob a ameaça de ter de pagar uma quantia e de ter de se sujeitar a outros processos tendenciais ao cumprimento, seja mais cauteloso quanto ao cumprimento do contrato¹³.

Deste modo, PINTO MONTEIRO entende que as cláusulas penais consistem na “estipulação em que qualquer das partes, ou uma delas apenas, se obriga antecipadamente, perante a outra, a efetuar certa prestação, normalmente em dinheiro, em caso de não cumprimento ou de não cumprimento perfeito (*maxime*, em tempo) de determinada obrigação, via de regra a fim de

¹¹ Para LÚCIO CORREIA, a “predominância da função compulsória ou indemnizatória de uma cláusula penal depende em cada caso, de o montante da pena se mostrar ou não superior ao prejuízo efetivo”, acrescentando, ainda, que “a cláusula penal constituirá sempre um meio de pré-avaliação do dano, sendo a função sancionatória meramente eventual, se em concreto, o seu montante superar o “quantum” indemnizatório a que sem ela, o credor teria direito” (Correia, 2006: 50). Já para PINTO MONTEIRO, “a cláusula penal pode desempenhar uma multiplicidade de funções, tudo dependendo da vontade das partes ao estipulá-la”, acrescentando, ainda, que “tudo depende, no que respeita à qualificação da figura, da intencionalidade das partes ao elegê-la, do interesse prático que visam acautelar, da finalidade, em suma, que desejam prosseguir”, distinguindo, a este propósito, várias formas típicas que as cláusulas penais podem adotar (Monteiro, 2009: 250).

¹² Nas palavras de PINTO MONTEIRO, “a cláusula de fixação antecipada da indemnização (...) visa[m], tão-só, liquidar antecipadamente, de modo *ne varietur*, o dano futuro”, ou seja, os contraentes pretendem “evitar os litígios, as despesas e demoras que uma avaliação judicial da indemnização sempre acarretará...” (Monteiro, 2009: 251).

¹³ Note-se que, como salienta PINTO MONTEIRO, a função compulsória da cláusula penal implica que o credor não renuncie à execução específica da prestação ou à indemnização pelo não cumprimento – a cláusula penal é, neste caso, um *plus* aos direitos que o credor já tem como decorrência da lei (Monteiro, 2009: 251).

proceder à liquidação do dano ou de compelir o devedor ao cumprimento” (Monteiro, 2009: 250).

Já LÚCIO CORREIA entende que as cláusulas penais não contêm “um fim em si mesmo”, pois “a sua estipulação visa apenas estimular o cumprimento da obrigação principal, estabelecendo desde logo a respetiva sanção, prevenindo a hipótese do seu incumprimento” (Correia, 2006: 52).

Para ANTUNES VARELA, a cláusula penal consiste numa “estipulação pela qual as partes fixam o objeto da indemnização exigível do devedor que não cumpre, como sanção contra a falta de cumprimento” (Varela, 2006: 139).

No entendimento de MOTA PINTO, a cláusula penal consiste numa “estipulação em que as partes convencionam antecipadamente uma determinada prestação, normalmente uma quantia em dinheiro, que o devedor terá de satisfazer ao credor em caso de não cumprimento, ou de não cumprimento perfeito (*maxime* em tempo) da obrigação” (Pinto, 1999: 464).

INOCÊNCIO GALVÃO TELLES entende que a cláusula penal consiste numa “convenção através da qual as partes fixam o montante da indemnização a satisfazer em caso de eventual inexecução do contrato” (Telles, 1982: 450).

Por fim, segundo o entendimento expresso por MENEZES CORDEIRO na cláusula penal “as partes fixam, num momento prévio, as consequências do eventual incumprimento do negócio jurídico” (Cordeiro, 2005: 464).

Enfim, parece ser consensual que a cláusula penal consiste numa cláusula aposta aos contratos que pressupõem a existência de obrigações, sendo que as partes acordam, *a priori*, quais as consequências que um eventual inadimplemento poderá implicar.

A função da cláusula penal enquanto cláusula compulsória ou indemnizatória, contudo, deverá ser aferida de acordo com o que as partes pretenderam estipular, não cabendo ao legislador, nem à jurisprudência, impor certa função à cláusula penal.

Em face do exposto, importa distinguir, em breves linhas, as cláusulas penais de outro tipo de cláusulas relacionadas com o cumprimento dos contratos.

Com efeito, não se deverá confundir a cláusula penal com as cláusulas de agravamento da responsabilidade, com as cláusulas de garantia, com as sanções pecuniárias compulsórias, com o sinal e com a multa penitencial. Vejamos brevemente cada uma destas figuras jurídicas que podem ser confundidas com a cláusula penal.

As cláusulas de agravamento da responsabilidade são aquelas que estipulam uma indemnização mínima a pagar em caso de incumprimento (Telles, 1982: 348). Deste modo, as

cláusulas de agravamento da responsabilidade permitem que o credor receba uma certa indemnização independentemente da existência de culpa ou de efetivos danos ou de danos inferiores à indemnização paga. Contudo, o credor pode fazer prova de que sofreu danos superiores àqueles que a indemnização mínima conseguiria ressarcir (Telles, 1982: 348). A principal diferença deste tipo de cláusula da cláusula penal é o facto de nesta última se permitir que o devedor demonstre que a cláusula é excessivamente elevada face ao valor dos danos sofridos pelo credor (artigo 812.º, do Código Civil) ou que o devedor demonstre que não agiu com culpa, algo que não pode suceder no caso de ser estipulada uma cláusula de agravamento da responsabilidade.

As cláusulas de garantia consistem em cláusulas em que uma das partes se obriga a garantir um certo resultado e assume a responsabilidade, caso o resultado não se verifique, quer através do pagamento de uma indemnização, quer através de execução específica (Correia, 2006: 53-54). É evidente a diferença das cláusulas em causa: a cláusula de garantia pressupõem a existência de uma cláusula em que o devedor se obriga a garantir um resultado, algo que não acontece com a cláusula penal.

Já as sanções pecuniárias compulsórias distinguem-se das cláusulas penais por serem estipuladas pelo tribunal, visando o cumprimento das decisões judiciais por ele proferidas (Correia, 2006: 62). Assim, as sanções pecuniárias compulsórias visam apenas garantir que o devedor irá cumprir e não propriamente que o credor seja indemnizado. Note-se, ainda, que as sanções pecuniárias compulsórias apenas podem ser estipuladas quando estiverem em causa obrigações de prestação de facto infungível (artigo 829.º-A do Código Civil).

Também o sinal não deve ser confundido com a cláusula penal, pois este pressupõe a entrega de uma coisa *a priori*, enquanto que a cláusula penal consiste numa estipulação, podendo o seu objeto nunca vir a concretizar-se. Por outro lado, o sinal visa garantir a finalização de um negócio, sem a qual não será restituído ao devedor (Varela, 2006: 139).

A multa penitencial é comumente definida como a previsão, num determinado contrato, de que, caso alguma das partes pretenda desvincular-se previamente do contrato, esteja obrigada a pagar uma quantia previamente determinada. É, também, frequentemente chamada de “quantia de arrependimento” (Correia, 2006: 64). PINTO MONTEIRO define-as como “o que as partes pretendem é uma cláusula que confira a algumas delas a *faculdade de se desvincular livremente*, de tal modo que a outra não possa impedir essa desvinculação nem exigir o cumprimento do contrato”, pelo que a figura que satisfaz essas exigências é, para o autor, a multa penitencial (Monteiro, 2005: 258). Com efeito, a multa penitencial difere da cláusula penal, na exata medida em que não visa compelir o devedor a cumprir nem tem como principal

objetivo o ressarcimento de um dano, mas sim e apenas o objetivo de o devedor entregar uma quantia para poder desvincular-se, sem mais, do contrato, fora das situações legalmente permitidas para a desvinculação.

Chegados a este ponto, importa fazer uma aproximação à nossa opinião sobre qual a natureza jurídica da cláusula de rescisão. Para o efeito, analisemos, primeiro, se ela pode ser considerada como cláusula penal.

Para JOÃO LEAL AMADO a cláusula de rescisão constitui uma verdadeira “cláusula liberatória”, pois permite ao jogador que ponha termo ao contrato “*ante tempus*, sem beliscar o princípio *pacta sunt servanda* e facultando ao praticante a possibilidade de se transferir para outro clube”, sem se sujeitar às consequências impostas pela LPFP (Amado, 2002: 342). Contudo, o autor classifica-a como cláusula penal, entendendo que, também pelo facto de estas chegarem a atingir valores exorbitantes, constitui uma “medida coercitiva tendente à satisfação do interesse do credor/empregador” (Amado, 2002: 316). Ou seja, para o autor, a cláusula de rescisão tem como principal objetivo compelir o trabalhador a cumprir o contrato até ao fim do prazo nele estipulado “fixando o montante da indemnização devida em caso de rescisão antecipada do vínculo pelo praticante” (Amado, 2002: 313).

Mais confusa fica a opinião do autor quando afirma, mais adiante, que “a «cláusula de rescisão» distancia-se, pois, dos contornos típicos de uma cláusula penal, antes se analisando numa autêntica multa ou arra penitencial, isto é, numa cláusula que concede ao praticante o direito a uma desvinculação *ad nutum*, mediante o pagamento à entidade empregadora desportiva de uma certa contrapartida pecuniária, o chamado «direito de arrependimento»” (Amado, 2002: 342-343). Em face do exposto, talvez o autor entenda que a multa penitencial é uma modalidade de cláusula penal ou mesmo que, afinal, vistas as coisas, a cláusula de rescisão é uma multa penitencial.

Há, também na doutrina espanhola, algumas vozes que se erguem a favor da teoria da cláusula de rescisão como cláusula penal. É o caso de MANUEL ALONSO OLEA e MARIA EMILIA CASAS BAAMONDE (1999: 670-674), de MANUEL ÁLVAREZ DE LA ROSA (1990: 145) e de REMEDIOS ROQUETA BUJ (1995: 263-267) que entendem que todos os pressupostos e requisitos da cláusula penal estão presentes na figura da cláusula de rescisão, porquanto também esta pressupõe o prévio estabelecimento de uma pena no caso de rescisão sem justa causa, devendo o montante estabelecido substituir a indemnização pelos danos concretamente causados. Note-se que todos estes autores entendem que a rescisão antecipada do contrato de trabalho do jogador de futebol constitui um incumprimento do contrato.

Para ALBINO MENDES BAPTISTA, a cláusula de rescisão não é, de todo, uma cláusula penal (Baptista, 2002: 145). No entendimento do autor, as cláusulas de rescisão “operam à margem e sem qualquer conexão com uma situação de incumprimento contratual”, “a desvinculação contratual do praticante desportivo é consentida previamente pelo Clube ou sociedades desportiva” e “permite ao praticante desportivo desvincular-se livremente sem qualquer sanção de natureza desportiva” (Baptista, 2002: 146).

Também para PINTO MONTEIRO, a cláusula de rescisão não consubstancia uma cláusula penal. Com efeito, o autor alerta para as diferenças entre ambas as figuras, afirmando que “ao “acionar” a dita “cláusula de rescisão” (...) está o jogador a exercer um direito que o contrato lhe atribui e não a cometer um qualquer ilícito contratual”, enquanto que, se estivéssemos perante uma cláusula penal haveria uma intenção de “compelir o jogador ao cumprimento de uma obrigação” (Monteiro, 2009: 256). Deste modo, para o autor, o que permite distinguir uma e outra é a intenção das partes: se as partes fixarem no contrato “as consequências do não cumprimento da obrigação”, uma “sanção para um ato ilícito do devedor”, e o credor, ainda assim, mantiver “o direito ao cumprimento e à execução específica”, então estar-se-á perante uma cláusula penal; se as partes previram no contrato que qualquer uma poderá desvincular-se livremente, “de tal modo que a outra não possa impedir essa desvinculação nem exigir o cumprimento do contrato”, as partes tiveram a intenção de acordar numa cláusula de rescisão, que o autor entende ser uma multa penitencial (Monteiro, 2009: 257-258).

Em igual sentido, LÚCIO CORREIA denota as diferenças entre a cláusula penal e a cláusula de rescisão, afirmando que “a cláusula penal (...) visa liquidar de modo *ne varietur* o dano futuro, pretendendo-se desta forma evitar uma avaliação judicial da indemnização devida”, enquanto que “a cláusula de rescisão, não tem como pressuposto, o incumprimento contratual, não visa ressarcir danos futuros, mas sim, a recuperação da liberdade de trabalho do praticante desportivo, mediante um preço” (Correia, 2006: 121). Outro aspeto destacado pelo autor é o facto de “ao contrário do que sucede na cláusula penal, em que esta só é devida, se houver culpa do devedor, na cláusula de rescisão, esta pode verificar-se, sem que haja qualquer culpa do praticante desportivo no cumprimento da sua obrigação principal” (Correia, 2006: 123). Conclui, assim, LÚCIO CORREIA, que as cláusulas de rescisão são, afinal, típicas multas penitenciais.

Também na doutrina espanhola, alguns autores negam a natureza das cláusulas de rescisão como cláusulas penais. Com efeito, ESQUIBEL MUÑIZ (2005: 303-304) entende que, por um lado, a prestação objeto do contrato de trabalho do praticante desportivo é uma prestação infungível, cujo incumprimento não é suscetível de execução específica, e, por outro, que a

quantia estabelecida na cláusula de rescisão não pode ser superior ao dano efetivamente sofrido, pois de outra forma o jogador sentir-se-ia coagido a cumprir o contrato, algo que não é compatível com o direito do trabalho em geral. Deste modo, o autor afirma que a rescisão não constitui um incumprimento, mas sim uma faculdade, podendo o jogador optar por efetuar a prestação até ao termo normal do contrato ou pagar o montante em causa.

Vistas as opiniões dos diversos autores ora citados, cumpre tomar uma posição.

Com efeito, acompanhamos uma parte da doutrina ora citada: as cláusulas de rescisão não podem ser entendidas como cláusulas penais, não só porque o seu escopo e objetivo não é o mesmo, mas também porque esse entendimento frustraria o próprio espírito do sistema.

Como referimos, as cláusulas penais visam antecipar ou fixar as consequências de um eventual incumprimento das obrigações estabelecidas num contrato. Também vimos que essas consequências surgem associadas ao pagamento de uma indemnização, sem que o credor abdique dos restantes direitos inerentes ao direito ao cumprimento do contrato.

Ora, será, afinal, este o objetivo da cláusula de rescisão? Julgamos que não. Efetivamente, na cláusula de rescisão as partes acordam previamente, ao abrigo da sua liberdade contratual, o direito de qualquer uma das partes terminar *ante tempus* o contrato de trabalho de forma lícita, mediante o pagamento de uma quantia certa e previamente acordada. Deste modo, nenhuma das partes se vê numa posição de incumprimento, pois a previsão de uma cláusula deste tipo faz com que a extinção do contrato consubstancie uma espécie de rescisão por mútuo acordo.

A cláusula de rescisão não visa acautelar os efeitos de um incumprimento, antes visa obstar ao incumprimento, fazendo com que uma situação típica de incumprimento se transforme numa situação de rescisão por mútuo acordo.

Deste modo, concordando totalmente com PINTO MONTEIRO, a cláusula de rescisão consiste num acordo antecipado de libertar uma das partes do vínculo contratual, sem ser necessário invocar justa causa e antes do prazo inicialmente acordado, mediante o pagamento de uma quantia, não mediante o pagamento de uma indemnização.

Como é bom de ver, ambas as figuras têm objetivos e finalidades diferentes. Um visa compelir o devedor ao cumprimento ou prever as consequências de um eventual incumprimento e a outra visa somente afastar a ilicitude do incumprimento e permitir uma desvinculação *ante tempus*. São objetivos material e substancialmente diferentes.

Também chegámos à conclusão de que a cláusula de rescisão se coaduna melhor com o espírito do sistema e com a indústria futebolística. Como se disse, o incumprimento do contrato de trabalho do jogador de futebol, nomeadamente a rescisão sem justa causa, tem como efeito

a proibição de o jogador se registar noutra Clube durante dois anos, consequência de enorme peso na carreira de um jogador de futebol, que é tendencialmente curta. Por outro lado, o Clube pode também ter interesse em rescindir com o jogador, pelas mais diversas razões, nomeadamente por dificuldades financeiras ou por não pretender manter no seu plantel um jogador que não se adequa às metas estabelecidas pelo Clube.

Deste modo, a previsão de uma cláusula de rescisão ao invés de uma cláusula penal tem vantagens assinaláveis.

Mas se as cláusulas de rescisão não são cláusulas penais, afinal, o que são?

Pensamos que a figura que mais se aproxima do objetivo e da definição que demos de cláusula de rescisão é a figura das multas penitenciais. Estas tratam-se de cláusulas que estabelecem consequências para o *terminus* antecipado do contrato, ou seja, fixam um montante do qual depende a possibilidade de fazer cessar antecipadamente um contrato.

Note-se que esta figura permite afastar a hipótese de incumprimento do contrato. O facto de as partes estipularem no contrato que a rescisão leva, apenas e só, ao pagamento daquela quantia, estão a acordar previamente que a rescisão não consubstancia um incumprimento, mas sim o exercício de uma faculdade de, antecipadamente, pôr termo ao contrato.

Salvo melhor entendimento, é disto que se trata nas cláusulas de rescisão: ter a possibilidade de terminar o contrato, sem invocação de qualquer motivo, mediante o cumprimento de uma obrigação, normalmente pecuniária, sem as demais consequências.

Em nome da segurança jurídica, da autonomia contratual e da liberdade de trabalho do jogador de futebol, enquanto trabalhador, é este o nosso entendimento.

Ora, acabámos de ver apenas uma das funções da cláusula de rescisão. Com efeito, dada a natureza dos contratos de futebol e o envolvimento em que surgem, as cláusulas de rescisão acabam por ser muito mais do que meras cláusulas de permissão de resolução lícita e *ante tempus* do contrato pelas partes.

Com efeito, como já havíamos adiantado, os contratos celebrados entre os jogadores de futebol e os Clubes/SD não são puros contratos de trabalho, envolvendo, também, a regulação de matérias relacionadas com a cedência de direitos de imagem do jogador em causa e com a determinação do seu valor económico. Vejamos melhor em que consistem estas componentes.

Começemos por definir que, das várias componentes integrantes do contrato desportivo celebrado entre o empregador e o trabalhador, iremos, agora, analisar três, que estão, de alguma forma, relacionadas com a cláusula de rescisão e que poderão vir a ter diferentes

enquadramentos tributários, tendo em conta a análise que se segue. Referimo-nos, enfim, aos (i) direitos federativos, aos (ii) direitos económicos e aos (iii) direitos de imagem.

Antes mesmo de partir para a análise destas três figuras cumpre, apenas, referir que aqueles três direitos só existem porque existe um contrato de trabalho que estabelece a relação entre o jogador e o Clube/SD. Isto é, ainda que alguns daqueles direitos possam ser cedidos a terceiros, o Clube/SD apenas os detém porque celebrou um contrato de trabalho com o jogador. O mesmo é dizer que sem contrato de trabalho celebrado de forma lícita, não pode o Clube/SD reclamar tais direitos¹⁴.

¹⁴ No mesmo sentido entendeu, já, o Tribunal Arbitral do Desporto, situado em Lausanne, Suíça, no Processo n.º 2005/A/878, que opôs o Clube de futebol paraguaio Guaraní e o FC St. Gallen AG, Clube de futebol suíço, no qual se discutiu se o primeiro detinha, ou não, os direitos federativos e económicos do jogador paraguaio G. Com efeito, o jogador, aos 15 anos, inscreveu-se no Club Guaraní, sem, contudo, celebrar qualquer contrato desportivo. Ainda antes de atingir a maioridade, os pais do jogador cederam os direitos federativos e económicos ao Clube Guaraní, reservando para si 20% desses mesmos direitos, de acordo com a lei paraguaia. Em troca, o Clube Guaraní pagou uma certa quantia, mas continuou sem celebrar qualquer contrato desportivo com o atleta. Alguns dias antes de atingir a maioridade, o jogador decide ir para o FC St. Gallen AG, um Clube de futebol suíço. Em consonância, o FC St. Gallen AG solicitou o Certificado de Transferência Internacional ao Club Guaraní, tendo este recusado o referido certificado, por entender que os direitos federativos e económicos do jogador lhe pertenciam e reclamando a quantia de 1.100.000 dólares americanos pela transferência dos referidos direitos. Em face da recusa do Club Guaraní, os clubes requereram à Câmara de Resolução de Disputas da FIFA a resolução do litígio, tendo esta decidido que o Club Guaraní não tinha razão, dando autorização para a inscrição do jogador no FC St. Gallen AG. Não se conformando com a decisão adotada, o Club Guaraní recorreu ao Tribunal Arbitral do Desporto. Em 20 de Março de 2006, este Tribunal veio afirmar perentoriamente que os direitos federativos e económicos dos jogadores não poderiam ser transferidos para um Clube sem que este celebrasse um contrato de trabalho com o jogador. Assim, ficou definitivamente fixado que:

“El Panel nota que bajo las reglamentaciones de la FIFA, los llamados “derechos económicos” sobre un jugador podrían existir en derecho sólo a condición de:

- a) Que haya un contrato de un futbolista válido en vigor, y
- b) Que el jugador bajo contrato consienta (por adelantado o en el momento de la transferencia) transferirse a otro club”.

Em tradução livre, o que o Tribunal veio afirmar foi que para se admitir que os direitos económicos possam existir é necessário que haja um contrato de trabalho válido e em vigor e que o jogador consinta na transferência para outro clube.

Analisemos, primeiro, em que consistem os direitos federativos e os direitos económicos associados ao jogador¹⁵.

O direito federativo consiste no direito de registar um jogador na federação nacional ou liga profissional respetiva, de modo a que o jogador possa representar o Clube nas competições oficiais em que o mesmo participa (Pires, 2013: 180). Este direito apenas pode ser detido pelo Clube/SD a quem o trabalhador se vincula (Pérez, 2007: 352) e não pode ser transmitido a terceiros, sem que também se transmita o contrato de trabalho do jogador.

Note-se que o Clube/SD terá legitimidade para registar um jogador, sempre que tenha título legítimo para tal – o contrato de trabalho, ainda que decorrente da cedência ou transferência do jogador para esse Clube.

Com efeito, nos termos do disposto no artigo 15.º do RECITJ a inscrição de jogadores profissionais na FPF apenas pode ser requerida pelo Clube interessado (ou seja, aquele com quem é celebrado o contrato de trabalho). A inscrição apenas pode ser feita durante os períodos que a FPF fixar, sendo que estes períodos ocorrem duas vezes por ano, durante os chamados mercados de transferências de Inverno e de Verão.

Quando o jogador for inscrito após uma transferência, a FPF fornece ao Clube que inscreveu o jogador um “Passaporte Desportivo”, no qual vêm determinados quais os clubes que anteriormente registaram o jogador em causa (artigo 30.º do RECITJ).

Também segundo as regras da LPFP, os clubes devem registar os seus jogadores, de modo a que estes possam participar nas competições organizadas pela LPFP – artigos 74.º e 75.º do RCOLFPF.

Assim, o direito federativo consiste, única e exclusivamente, no direito de licenciar o jogador, habilitando-o a participar nas competições respetivas ao serviço de um determinado Clube, proibindo-o de jogar por outros Clubes, enquanto estiver registado por um determinado Clube.

No âmbito de um contrato de trabalho desportivo, é normal estabelecerem-se regras de regulação dos direitos económicos¹⁶. Os direitos económicos são, pois, os direitos a receber

¹⁵ Os direitos federativos são comumente chamados de “passe”. O “passe” é uma mera ficção jurídica, cujo nome foi criado no Brasil, e que serve apenas para representar o direito federativo adquirido pelo clube, como veremos.

¹⁶ Quanto à natureza jurídica destes direitos económicos refira-se que os mesmos constituem, apenas, a aquisição de um ativo. Com efeito, como veremos melhor *infra*, os jogadores são, para os Clubes/SD, quer trabalhadores, quer ativos fixos intangíveis. Ora, os direitos económicos são precisamente, o título de aquisição desses ativos fixos intangíveis. Por via do contrato de trabalho do jogador, o Clube adquire

prestações de natureza financeira derivadas da transferência dos jogadores para outro Clube (Pérez, 2007: 347).

Esta figura – altamente controversa, como veremos – surgiu da necessidade de os Clubes que transferem os seus jogadores para outros Clubes (ou seja, que vendem os direitos económicos associados aos seus jogadores) tentarem negociar, ao preço mais alto possível, a transferência, lucrando, assim, com a “venda” do jogador para outro Clube.

Note-se que é hoje amplamente aceite que os clubes não “vendem” os jogadores, ou seja, não se trata, aqui, de uma situação de tráfico humano, até porque tal situação seria totalmente inaceitável e contrário à ordem pública. Do que se trata é, no fundo, da criação de uma figura atípica – os direitos económicos – para, dessa forma, o Clube de origem do jogador poder vender o jogador-ativo e lucrar com a sua transferência para outro Clube e assim compensar os custos que teve no investimento que fez ao contratar o jogador e, bem assim, compensar os lucros cessantes que deixará de receber por transmitir os seus direitos económicos (Amado e Lorenz, 2013: 191-192).

Assim, importa deixar claro que as transferências de jogadores não se fazem sem a concordância do jogador. Isto é, jamais um Clube poderá transferir os direitos federativos e económicos de um jogador, sem que este concorde com a referida transferência (Amado e Lorenz, 2013: 193)¹⁷.

Refira-se, ainda, que os direitos económicos têm uma importante conexão com as cláusulas de rescisão. Com efeito, confrontados com a dificuldade em determinar o valor dos direitos económicos dos jogadores, os Clubes começaram a associar a cláusula de rescisão aos direitos económicos. Adotando a perspectiva de que as quantias que são pagas a título de rescisão pelo jogador são como que compensações pelo investimento efetuado pelo Clube e pelos lucros cessantes que deixou de receber, os clubes passaram a exigir, aquando da transferência, o montante mínimo fixado na cláusula de rescisão (Pérez, 2007: 354). Deste modo, quando um Clube, interessado em contratar um jogador de outro Clube, pretende adquirir os seus direitos

o direito de propriedade temporário sobre esse ativo, podendo, no entanto, ceder esse direito de propriedade a outro Clube/SD. Os direitos económicos são, assim, os direitos de deter e vender o ativo (ainda que o devido consentimento do jogador) e receber, em contrapartida, uma quantia previamente fixada na cláusula de rescisão.

¹⁷ Daí que JOÃO LEAL AMADO e DANIEL LORENZ afirmem que a transferência de direitos económicos (e federativos, acrescente-se) de um Clube para outro é um negócio condicional, sujeito à condição de o jogador aceitar a transferência, não podendo a mesma ser imposta, seja de que maneira for (Amado e Lorenz, 2013: 193).

económicos, sabe que, em princípio, o Clube de origem irá exigir, pelo menos, o valor da cláusula de rescisão, como montante mínimo, equivalente à compensação devida pela perda daquele ativo.

A figura dos direitos económicos não levanta quaisquer problemas, se estes forem detidos pelos Clubes/SD ou pelos jogadores, pois, como demonstrado, trata-se apenas de se estabelecer, em cláusula contratual, que o Clube poderá transmitir estes direitos a terceiros, juntamente com os direitos federativos e o poder de celebrar um contrato de trabalho com o jogador, sempre com o devido consentimento do jogador e em troca de uma quantia prévia ou posteriormente negociada.

Problemas maiores se levantam quando os Clubes ou os jogadores cedem uma parte ou a totalidade dos direitos económicos a terceiros. Trata-se de uma situação em que um terceiro – comumente chamado de “agente” ou “investidor” – adquire uma parte ou a totalidade dos direitos económicos cedidos pelo jogador ou pelo Clube que os detenha. Desta forma, o referido negócio divide-se em duas fases: (i) o investidor adquire ao Clube ou ao jogador uma parte ou a totalidade dos direitos económicos do jogador e, (ii) aquando da transferência do jogador (ou seja, da “venda” dos direitos económicos a outro Clube), o investidor fica, também, com uma parte dos frutos da venda, na proporção do que tiver¹⁸. Este fenómeno é normalmente apelidado de “Third Party Ownership” (TPO), dado que reflete a ideia de que um terceiro detém direitos que decorrem de um negócio ao qual é totalmente estranho.

Ora, durante muito tempo, os contratos de investimento¹⁹ foram alvo de uma controversa discussão sobre a sua admissibilidade.

Por um lado, algumas vezes se levantaram no sentido de que fossem proibidos estes negócios²⁰, nomeadamente por aparentemente porem em causa a transparência, sustentabilidade e estabilidade das competições e por porem em causa o desenvolvimento dos jogadores.

¹⁸ Exemplificando, supondo que o investidor adquire 50% dos direitos económicos de um jogador, cuja cláusula de rescisão foi fixada em 30 milhões de euros. Entretanto, o jogador aceita ser transferido para outro Clube, sendo vendidos os seus direitos económicos pela quantia de 50 milhões de euros. Feita a transferência, o investidor terá direito a 50% da quantia pelo qual foram alienados os direitos económicos associados ao jogador. Deste modo, o investidor obteve, com o referido negócio, uma mais-valia equivalente a 10 milhões de euros.

¹⁹ Assim se chamam os contratos em que se transferem direitos económicos a terceiros.

²⁰ É o caso da UEFA e da FIFA que defendem que estes negócios não deveriam ser admitidos.

Neste sentido, entendem alguns que a detenção de direitos económicos por terceiros põe em causa a transparência e integridade das competições, dado que os terceiros – os quais agem ao abrigo do anonimato, por não haver registos de quem são e de onde provem o seu financiamento –, ao deterem direitos económicos de vários jogadores, são capazes de influenciar os resultados das competições desportivas (Pires, 2013: 182-183). Por outro lado, entendem, também, que estes contratos de investimento põem em causa o chamado *fairplay financeiro*, ou seja, a ideia de que os clubes devem gerir-se consoante as suas capacidades financeiras poderá ser posta em causa pela existência de TPO, que terão tendência para impor valores de transferência muito acima das possibilidades dos clubes, de modo a garantir o seu investimento, que poderá atingir valores especulativos e que apenas podem ser garantidos pelos maiores clubes, aumentando a desigualdade financeira e competitiva entre clubes (Pires, 2013: 183-184).

Outro problema que é, também, invocado pelos opositores dos TPO é o facto de o mercado de transferências ser muito mais ativo do que o desejável. Com efeito, tendo em conta que o investidor ganha, apenas, quando se efetua a transferência, terá tendência para impulsionar e motivar a transferência do jogador sobre o qual detém direitos económicos, de modo a obter, mais rapidamente, a mais-valia decorrente da transferência. Deste modo, alegam os seus opositores que a existência de um TPO num negócio pode destabilizar completamente a relação entre os Clubes e os seus jogadores e a própria estabilidade de trabalho que se pretende para o jogador e, até mesmo, comprometendo o seu desenvolvimento (Pires, 2013: 184-185).

No entanto, outras vozes têm sido ativas no que respeita à permissão da detenção de direitos económicos por terceiros, afirmando que os “agentes” ou “investidores”, que têm, na maioria das vezes, muito mais poder negocial e que conhecem muito melhor a indústria do futebol, têm mais sucesso na promoção dos jogadores, podendo garantir a estes um percurso cada vez mais ascendente, na medida em que estão interessados em valorizar os seus ativos. Por outro lado, a detenção de direitos económicos por terceiros é perfeitamente legítima, pois não existe nenhum bem jurídico fundamental a defender, sendo, até, uma boa fonte de receita para os Clubes, pelo que a sua proibição levaria a uma inaceitável restrição à autonomia privada (Pires, 2013: 185-186).

Após uma longa discussão, em e fora de Portugal, a FPF aprovou, em 25 de Junho de 2015, um novo RECITJ, o qual prevê uma nova regra relativa à “Propriedade de terceiros de direitos económicos de jogadores”. Assim, nos termos do artigo 34.º, n.º 1, do RECITJ, “Nenhum Clube ou jogador pode celebrar um acordo com terceiros em que estes sejam autorizados a participar, total ou parcialmente, em compensação a pagar relativamente a futura

transferência de um jogador de um Clube para o outro, ou que lhe sejam concedidos quaisquer direitos em relação a uma futura transferência ou compensação por transferência”.

Ora, com esta norma, a FPF proibiu, definitivamente, a detenção de direitos económicos por terceiros, proibindo completamente os mecanismos de TPO antigamente existentes. Pese embora alguns países, como o Reino Unido e a Alemanha, já tivessem proibido semelhantes mecanismos e, portanto, não sendo novidade, esta regra veio revolucionar o futebol português. De ora em diante, os direitos económicos dos jogadores apenas poderão ser detidos pelos próprios jogadores ou pelos clubes²¹.

Vistos os contornos dos direitos federativos e dos direitos económicos, resta, agora, analisar os direitos de imagem e o papel que os mesmos desempenham no âmbito dos contratos de trabalho dos jogadores de futebol.

O artigo 10.º, n.º 1, da Lei n.º 28/98, de 26 de Junho, prevê que os desportistas possam explorar a sua imagem, relacionada com a prática desportiva, e opor-se a que terceiros a utilizem sem o seu expresso e válido consentimento. No entanto, no n.º 2, do referido normativo ressalva-se a possibilidade de a imagem do coletivo de praticantes poder ser objeto de regulamentação coletiva.

Em consonância, nos termos do disposto no artigo 38.º, n.º 2, do CCT celebrado entre a LPFP e o SJPF, o jogador pode ceder os seus direitos de imagem ao Clube ao qual se encontra vinculado. Contudo, independentemente do seu consentimento, o Clube pode sempre usar o direito de imagem coletivo dos jogadores de uma mesma equipa (artigo 38.º, n.º 3, do CCT entre a LPFP e o SJPF). A exploração comercial dos direitos de imagem coletivos dos jogadores

²¹ Questão interessante, mas que não nos cabe aqui resolver, mas apenas suscitar, é a de saber se esta proibição também é aplicável quanto aos fundos detidos a 100% pelos clubes. Isto é, será que a proibição de um terceiro deter direitos económicos de jogadores abrange os fundos detidos a 100% pelos clubes? Com efeito é muito comum os jogadores contratarem com o clube, mas cederem os seus direitos económicos a um fundo detido pelo Clube. Em termos objetivos, o fundo de um Clube é um terceiro na relação contratual. Contudo, se o fundo for detido a 100% pelo Clube, não estaremos a falar da mesma situação: o Clube detém os direitos económicos de um jogador, ainda que por “interposta pessoa”. Embora, como referimos, o nosso objetivo não seja o de analisar com detalhe a cláusula de rescisão, não deixa de ser uma questão interessante, que não nos chocaria se fosse suscitada. Pese embora reconheçamos que o artigo 34.º, n.º 1, do RECITJ, parecer estar redigido de uma forma restritiva, por forma a que apenas “Clubes” detenham direitos económicos de jogadores, também é verdade que a detenção de direitos económicos por fundos que são, por sua vez, detidos a 100% pelo Clube que contratou com o jogador não parece violar a *ratio legis* da norma ora em apreço. Contudo, sempre se teria de assegurar que os fundos são detidos a 100% pelo Clube.

competem, porém, ao SJPF, o qual tem direito a receber uma quantia pela transmissão televisiva em canal aberto de jogos dos campeonatos nacionais, paga pelo Clube onde decorre o jogo (artigo 38.º, n.ºs 4 e 5, do CCT entre a LPFP e o SJPF).

Ora, desta norma decorre uma clara diferenciação entre direitos de imagem individuais e direitos de imagem coletivos do jogador. Enquanto que estes últimos só existem no âmbito da equipa, ou seja, o jogador tem de ceder ao Clube o direito de usar a sua imagem em representações oficiais do clube, nomeadamente no que respeita à sua exploração comercial durante os jogos, os direitos de imagem individuais têm um regime muito específico, dado que permitem a exploração comercial da imagem do jogador em situações que podem não estar diretamente ligadas à prática futebolística e, por isso, só podem ser cedidos se for celebrado um acordo específico de cedência destes direitos, com respeito pelas regras de cedência de direitos próprias, mormente, do direito civil²².

A regulação dos direitos de imagem de todos os indivíduos com personalidade jurídica encontra-se no artigo 79.º, do Código Civil, na parte dedicada aos direitos de personalidade.

Assim, sendo certo que os direitos de imagem são uma das componentes dos direitos de personalidade, importa, em termos sintéticos, perceber em que consistem.

Tal como refere DAVID DE OLIVEIRA FESTAS, o artigo 79.º, do Código Civil pretende tutelar certos valores pessoais associados ao direito de imagem de cada indivíduo. O mais importante desses valores pessoais consiste na “autodeterminação da pessoa sobre a sua imagem” cabendo “a cada pessoa decidir se, quando e sob que condições deve o seu retrato ser exposto ou divulgado” (Festas, 2009: 55).

Por outro lado, o referido dispositivo legal visa tutelar, também, certos valores patrimoniais associados a este direito: “o retrato de uma pessoa não pode ser “lançado no comércio” sem o seu consentimento. A exposição, reprodução ou divulgação do retrato pode assumir (...) significativa expressão económica” (Festas, 2009: 60). Assim, a dimensão patrimonial dos direitos de imagem consiste, também, na tutela dos direitos económicos que se podem retirar da exploração comercial da imagem de alguém.

Há, porém, um aspeto a que importa fazer uma breve referência: tendo em conta a natureza de direito de personalidade destes direitos, poderá o seu titular renunciar a eles?

²² Recorde-se o que se referiu *supra* relativamente à cedência de direitos económicos. Com efeito, a cedência de direitos disponíveis é possível e segue o regime jurídico da cessão de créditos, com as necessárias adaptações (artigo 588.º, do CC).

Também na doutrina espanhola a questão foi colocada, dado que também na Ley Orgánica 1/1982, o direito de imagem é tratado como direito irrenunciável e imprescindível. No entanto, essa irrenunciabilidade e imprescindibilidade não é tao rígida como possa parecer, porquanto a própria lei regula a utilização legítima dos direitos de imagem de outra pessoa (Morán, 2001: 39).

Hoje é unânime afirmar-se que, no que respeita aos direitos de personalidade, não se pode renunciar ao seu núcleo essencial, podendo, apenas ser autolimitado pelo seu titular (Festas, 2009: 237-238; Miranda, 1998: 306).

Ora, tendo como pressuposto o facto de os direitos de imagem dos jogadores poderem ser parcialmente cedidos aos clubes, importa fazer uma breve referência ao seu regime no âmbito dos contratos de trabalho dos jogadores de futebol.

O primeiro aspeto que importa abordar é o facto de os direitos de imagem dos jogadores serem tão mais importantes quanto maior a importância do espetáculo. Isto é, o futebol é um fenómeno mundial, sendo comumente apontado como o desporto mais popular do mundo.

Ora, a popularidade deste jogo traz consigo toda uma indústria associada ao espetáculo futebolístico, que é aproveitada pelos Clubes. Daí que se afirme que os Clubes são detentores de um direito ao espetáculo entendido como “um direito de carácter exclusivo atribuído àquele que organiza o espetáculo, entendido enquanto atividade que implica a participação (ativa ou passiva) do público e que, realizando um investimento, assume simultaneamente um risco pelo qual será compensado através da quantia resultante do preço de venda dos bilhetes” (Trabuco, 2013: 142).

Com efeito, os Clubes investem muito na promoção do espetáculo futebolístico, tendo, portanto, o direito a explorarem o espetáculo, retirando dessa exploração efetivos lucros, que lhe permitem manter aceso o interesse na indústria futebolística.

Note-se que este direito ao espetáculo é, portanto, o verdadeiro impulsor da “compra” dos direitos de imagem aos jogadores, por parte do Clube. Isto porque, como é facilmente apreensível, os jogadores são grande parte da imagem do Clube e a componente mais importante dessa imagem. Pelo que é natural que os Clubes pretendam utilizar a sua imagem para efeitos de exploração do espetáculo.

Assim, é muito comum, nos contratos de trabalho dos jogadores de futebol, ser acordado que (i) por um lado, o jogador deverá ceder uma parte dos seus direitos de imagem – nomeadamente os que estiverem associados ao exercício da atividade futebolística e os direitos de imagem coletivos – e que, (ii) por outro lado, o Clube pague uma quantia previamente acordada para utilização desses direitos de imagem, no âmbito do espetáculo desportivo.

Por isso, o jogador recebe, para além e de forma acessória da sua remuneração salarial, uma quantia a título de cedência parcial dos seus direitos de imagem (ou, melhor dizendo, do direito de exploração da sua imagem), pelo facto de participar no espetáculo e contribuir para a sua exploração, “ou seja, não se revestindo de natureza jurídica de salário, diz respeito a uma participação nas receitas obtidas por via da exploração do direito conexo exclusivo” (Trabuco, 2013: 148).

No entanto, embora digamos que, por vezes, os direitos de imagem integram fisicamente o contrato de trabalho, há que esclarecer que os direitos de imagem não são parte integrante do contrato de trabalho.

Como referimos, o contrato de trabalho caracteriza-se por ser um contrato segundo o qual o trabalhador se obriga a prestar uma atividade, mediante retribuição e sujeitando-se ao poder de direção do empregador.

Ora, como é facilmente perceptível, o acordo mediante o qual o jogador cede os direitos de exploração da sua imagem ao Clube/SD não preenche os requisitos subjacentes ao contrato de trabalho, pois o jogador ao ceder tais direitos não presta qualquer atividade, nem se submete a qualquer poder de direção.

Assim, o negócio subjacente à cedência de direitos de imagem pelos jogadores aos Clubes/SD constitui um negócio diferente e autónomo do contrato de trabalho, não podendo ser tratados como um só negócio, não obstante, por vezes, serem acordados simultaneamente²³.

Teremos, também, oportunidade de demonstrar que, embora a separação entre direitos de imagem e contrato de trabalho deva ser muito bem delimitada, para efeitos laborais, para efeitos tributários veremos que a situação se altera ligeiramente.

Em face de tudo o que ficou exposto até agora, a conclusão que mais se impõe retirar é a de que os contratos desportivos, celebrados entre Clubes e jogadores, são mais do que simples contratos de trabalho.

Como vimos, estes contratos não se limitam a regular as relações laborais entre os jogadores, mas também as relações económicas que podem surgir ao longo da relação contratual. Isto quer dizer que, pese embora o núcleo do contrato seja a regulação de relações laborais, há, depois, uma série de elementos acessórios à regulação laboral. Note-se que, quando dizemos que tais elementos são acessórios, queremos dizer que eles não fazem parte

²³ Também não chocaria verificar que, por vezes, o contrato de trabalho é celebrado com o Clube e a cedência dos direitos de imagem do jogador é feita à SD, pois é esta que irá explorar a sua imagem.

diretamente da regulação das relações laborais, todavia, esses elementos só existem se houver um contrato de trabalho desportivo em vigor. Não há cedência de direitos federativos, de direitos económicos e de direitos de imagem²⁴ se não tiver sido validamente celebrado um contrato de trabalho.

Mas o que mais se destaca como elemento marcadamente híbrido da relação contratual estabelecida é a cláusula de rescisão. Esta figura, cujo nome poderia apenas reportar-se ao fenómeno civilista do contrato desportivo – a possibilidade de fazer cessar o contrato celebrado, mediante o pagamento de uma “multa penitencial”, mas sem consubstanciar num incumprimento contratual –, é mais do que um mero acordo prévio de rescisão. É também o critério utilizado para a fixação do valor dos direitos económicos associados ao jogador. Isto é, tem também uma marcada componente económica. Daí a sua natureza, também ela híbrida, por misturar uma componente laboral e uma componente económica.

Por outro lado, e tendo em conta a dimensão do espetáculo associado ao futebol, o contrato desportivo regula também uma importante componente a ela ligada: os direitos de imagem, que são parcialmente cedidos ao Clube, dentro de determinados limites, e devidamente remunerados, são acessórios da componente laboral do contrato desportivo.

²⁴ Pelo menos os direitos coletivos, dado que a sua transmissão é imposta por regulamentação coletiva, como referido e demonstrado.

CAPÍTULO II

A RELEVÂNCIA JURÍDICO-TRIBUTÁRIA DAS CLÁUSULAS DE RESCISÃO

1. O enquadramento em IVA das cláusulas de rescisão

1.1. Generalidades

Como ponto prévio, recorde-se que, tendo em conta o disposto no artigo 11.º, n.º 2, da LGT, quando, no âmbito de normas fiscais, se faça referência a termos próprios de outros ramos de direito, deve interpretar-se esses termos de acordo com o sentido utilizado no ramo de direito em causa. O mesmo é dizer que o direito fiscal não pode – ou não deve – criar conceitos diferentes dos conceitos adotados nos outros ramos de direito. Por exemplo, e aplicando tal entendimento ao caso concreto – se as cláusulas de rescisão são interpretadas de uma certa forma no direito civil, o intérprete não deve adotar uma interpretação diferente aplicável apenas para efeitos de direito fiscal. É evidente que este normativo pretende salvaguardar, não só a universalidade e estabilidade dos conceitos, mas também a segurança jurídica nas relações tributárias (Campos, 2012: 121). Mas o que queremos salientar com tal reparo é o facto de termos de aceitar, para efeitos da análise tributária da figura da cláusula de rescisão, as considerações jus-civilistas e jus-laborais que tecemos no Capítulo anterior.

Em face dessas mesmas considerações e das diversas consequências que podem delas decorrer, cumpre, agora, analisar o seu tratamento fiscal, em sede de IVA.

O IVA é um imposto indireto²⁵ sobre o consumo que se aplica às transmissões de bens e às prestações de serviços. No entanto, o mecanismo de tributação em sede de IVA é algo complexo, mas engenhosamente estruturado para ser um “imposto indireto de cariz comunitário plurifásico, que atinge tendencialmente todo o ato de consumo através do método subtrativo indireto” (Palma, 2014: 19).

Quando se diz que o IVA é um imposto plurifásico quer-se dizer que este imposto incide sobre todas as fases do processo produtivo, “do produtor ao retalhista, através do método subtrativo indireto, das faturas, do crédito de imposto ou sistema de pagamentos fracionados”

²⁵ Diz-se indireto o imposto cujo encargo económico é suportado por um terceiro, que não o sujeito passivo do imposto. O IVA é um imposto indireto na exata medida em que o sujeito passivo (que, em princípio, é o vendedor/alienante de bens ou o prestador dos serviços) não suporta o imposto, repercutindo-o no consumidor final, o qual não é sujeito passivo de IVA, mas, sim, mero consumidor dos bens e, por isso, é na sua esfera que ocorre a tributação (Vasques: 2011, 189).

(Palma, 2014: 20). Assim, este método subtrativo indireto reflete-se na “técnica da liquidação e dedução do imposto” (Palma, 2014: 20), ou seja, o produtor liquida IVA, quando vende ao grossista, e deduz depois esse montante ao IVA que teve de suportar ao adquirir matérias-primas para a produção. Por sua vez, o grossista liquida IVA, quando vende ao retalhista, e deduz a esse montante o IVA que teve de entregar ao produtor. O mesmo sucede com o retalhista. A cadeia termina, assim, quando chega ao consumidor final. Tendo em conta que o consumidor final não tem direito de dedução, é repercutido na sua esfera o montante do IVA, “equivalente à soma dos valores acrescentados” (Palma: 2014, 21), ao longo da cadeia.

Este mecanismo permite, também, garantir a neutralidade do IVA – princípio basilar deste imposto e que apenas pode ser afastado em casos excecionais²⁶. Este princípio da neutralidade impõe, assim, que as escolhas dos consumidores não sejam determinadas em função da existência do IVA (Palma, 2014: 26-27).

O IVA é, também, um imposto comunitário, ou seja, que surgiu da adoção de um sistema comum de IVA imposto pelas antigas Comunidades Europeias – hoje União Europeia – e, em especial, da transposição da chamada Sexta Diretiva (Diretiva 77/388/CEE, de 17 de Maio de 1977), a qual já sofreu importantes alterações, principalmente, em 2006, com a Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006. Essa transposição resultou, assim, na produção interna de um Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) e de um Regulamento do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI) – que constava da mesma diretiva mas que, dada a complexidade da matéria, mereceu um diploma autónomo.

Como referido, o IVA é um imposto que visa tributar as transmissões de bens e as prestações de serviços, o que poderá, portanto, levar-nos à questão de saber se a cláusula de rescisão está sujeita a IVA. Isto é, se a cláusula de rescisão, na sua vertente de multa penitencial por rescisão antecipada do contrato de trabalho e na sua vertente de aquisição ou alienação de direitos económicos associados ao jogador, está sujeita a IVA.

1.2. Incidência objetiva e subjetiva

De acordo com o previsto nas alíneas constantes do n.º 1, do artigo 1.º, do CIVA, o IVA incide sobre as transmissões de bens e as prestações de serviços, onerosas, feitas em território

²⁶ Tem sido esse o entendimento recorrente do TJUE, que tem defendido, na maior parte das vezes, que a neutralidade do IVA é da maior importância, nomeadamente em situações em que os Estados-Membros pretendem limitar o direito à dedução do imposto, tendo em conta que é esse direito que melhor garante o princípio da neutralidade.

nacional, as importações de bens e as operações intracomunitárias efetuadas no território nacional, nos termos do disposto no RITI.

O legislador teve, então, a preocupação de determinar o que são, para efeitos de IVA, transmissões de bens, pelo que, no artigo 3.º, n.º 1, do CIVA, encontra-se uma noção genérica: “Considera-se, em geral, transmissão de bens a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade”. O conceito é, depois, aprimorado através da previsão de situações de sujeição concretas, que poderiam criar dúvidas ao intérprete e que ficam assim resolvidas.

Por outro lado, as isenções previstas, nomeadamente nos artigos 9.º, 13.º, 14.º e 15.º, do CIVA, também ajudam a delimitar, pela negativa, as operações tributadas em IVA.

As prestações de serviços são, no entanto, delimitadas de forma residual. Assim, são consideradas como prestações de serviços todas as operações onerosas que não forem consideradas transmissões ou importações de bens.

Para aferir se a quantia paga a título de cláusula de rescisão poderá ser considerada uma transmissão de bens ou prestação de serviços é importante, desde logo, separar as duas vertentes ora identificadas, dada a natureza totalmente diversa que as duas assumem.

Quanto à vertente laboral da cláusula de rescisão, trata-se de saber se, quando o jogador ou o Clube rescinde *ante tempus* o contrato e, por isso, paga a quantia em causa na cláusula de rescisão, estamos perante uma operação onerosa e sinalagmática e, bem assim, se deverá a parte devedora liquidar e pagar IVA à contraparte.

Através de uma análise superficial da questão, a quantia paga a título de cláusula de rescisão pela parte que dá azo à rutura contratual aparenta não consubstanciar uma qualquer transmissão de bens ou prestação de serviços onerosa e sinalagmática. Com efeito, parece tratar-se de uma situação fortuita e que visa ressarcir a parte credora da prestação dos custos que poderia vir a ter se não ocorresse a rescisão.

No entanto, uma análise mais cuidada permite concluir precisamente o contrário. Para o efeito, voltemos, de novo, a analisar a natureza jurídica da cláusula de rescisão, na sua vertente laboral.

Vimos, pois, que a cláusula de rescisão se trata de uma figura que decorre da vontade das partes – uma manifestação da sua autonomia privada. Concluimos, por isso, que a rescisão não decorre de um ato ilícito – não se pode aceitar a ilicitude da rescisão, porquanto tal limita a liberdade dos sujeitos jurídicos envolvidos – mas sim que a cláusula de rescisão visa,

precisamente, afastar a ilicitude do comportamento da parte que der azo ao *terminus* antecipado do contrato.

Concluímos, também, que não estamos perante uma situação de incumprimento contratual – mais uma vez, a cláusula de rescisão baseia-se num acordo entre as partes mediante o qual se pretende, precisamente, afastar a ideia de que a rescisão consubstancia um incumprimento –, pelo que, não podemos aceitar que a cláusula de rescisão tenha natureza de cláusula penal.

Se a cláusula de rescisão não tem, pois, natureza de cláusula penal, não poderá consubstanciar, também, uma indemnização²⁷. Recorde-se que, ao abrigo do disposto no artigo 798.º do CC, “o devedor que falta culposamente ao cumprimento da obrigação torna-se responsável pelo prejuízo que causa ao credor”. Se as partes acordaram que a rescisão do contrato sem justa causa e *ante tempus* poderá ocorrer mediante o pagamento de uma quantia, afastaram, assim, a situação de incumprimento em que poderia ficar a parte que desse lugar à rescisão, pelo que, não havendo incumprimento, não há lugar ao pagamento de uma indemnização – em sentido civilista –, mas sim de uma quantia pecuniária, previamente acordada, que poderá (ou não) consubstanciar o prejuízo que o credor obteve pela rescisão antecipada – uma multa penitencial.

Ora, será que esta multa penitencial deverá, afinal, estar sujeita a IVA? Com o intuito de fazer uma aproximação ao tema, vejamos como tem sido feita a análise do que se deve considerar como operação tributável para efeitos de IVA.

Por forma a estabelecer critérios de determinação das operações tributáveis para efeitos de IVA, a doutrina e a jurisprudência têm entendido que, em regra, são operações tributáveis aquelas que consubstanciam, não só uma operação onerosa (como é referido nas normas de incidência objetiva anteriormente referidas), mas também uma relação sinalagmática, ou seja, em que haja sido estabelecido um nexos causal entre a transmissão de um bem ou a prestação de um serviço e o valor pago (Arnaldo, 2003: 88; Almeida, 2013: 33).

²⁷ Caso se tratasse de uma indemnização, no sentido de ressarcimento de um dano ou prejuízo, causado por facto ilícito e culposo, não se colocaria a questão da sua sujeição a IVA, porquanto, nos termos do disposto no artigo 16.º, n.º 6, alínea a), do CIVA, o valor tributável de uma operação não poderá conter as indemnizações declaradas judicialmente. Com efeito, a questão já se encontra amplamente estudada, tendo, quer a doutrina, quer a jurisprudência, entendido que todas as indemnizações que visem ressarcir danos (independentemente da sua declaração judicial) não são tributáveis em sede de IVA, dada a inexistência de sinalagma (Arnaldo: 2003, pp. 88-89).

Com efeito, quer nas transmissões de bens, quer nas prestações de serviços, é obrigatório que haja sinalagma entre a operação em causa e o montante recebido, para que se considere operação tributável em sede de IVA. Este sinalagma significa tão-só que entre o ato de transmitir um bem ou de prestar um serviço e o ato de entregar uma quantia ao alienante/prestador haja uma relação direta: um só sucede porque o outro também irá suceder ou já sucedeu. Assim, ambos os atos estão interligados numa relação de dependência tal que se um dos atos não existir o outro também não poderá existir, impedindo, assim, a existência de uma operação tributável.

Permitimo-nos, também, acrescentar a estes dois requisitos o pressuposto da existência de um ato de consumo. De facto, estarmos perante um ato de consumo é essencial para que possamos qualificar uma operação como tributável para efeitos de IVA, não fosse esse, afinal, o objetivo do referido imposto.

O TJUE tem vindo, já, a proferir algumas decisões relativamente a esta questão, tendo considerado, na maior parte das decisões jurisprudenciais, que a existência de uma relação jurídica de reciprocidade entre o prestador/alienante e o adquirente é *conditio sine qua non* de tributação em sede de IVA²⁸. E mais: que essa relação de reciprocidade tem de advir de uma relação direta e não meramente indireta ou presumida.

²⁸ Veja-se, apenas a título de exemplo, algumas decisões proferidas sobre a matéria.

No Acórdão *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats GA*, proferido no âmbito do Processo C-154/80, o TJUE veio afirmar – ao que parece, pela primeira vez – o seguinte: “There must therefore be a direct link between the service provided and the consideration received. Such consideration must be capable of being expressed in money and have a subjective value since the basis of assessment for the provision of services is the consideration actually received and not a value assessed according to objective criteria”. Fazendo uma tradução não literal e não oficial, o TJUE veio afirmar que estaremos perante uma prestação de serviços (ou transmissão de bens, pois, embora no caso concreto se tratasse de uma prestação de serviços, julgamos que este entendimento deverá ser extensível também às transmissões de bens) tributável quando houver uma relação direta entre o serviço prestado e a importância recebida. Mais adiante é, também, afirmado pelo TJUE que a base tributável, para efeitos de IVA, nestas situações, tem de ser o montante efetivamente recebido pelo prestador do serviço, não podendo assentar em critérios objetivos determinados *a posteriori* – nomeadamente, os estabelecidos pela Administração tributária.

Tal entendimento foi, depois, reproduzido por inúmeros outros Acórdãos, tais como o Acórdão *Apple and Pear Development Council* (Processo C-102/86), o Acórdão *Naturally Yours* (Processo C-230/87), o Acórdão *Empire Stores* (Processo C-33/93) e o Acórdão *Kennemer Golf & Country Club* (Processo C-174/00).

Note-se que muitas destas situações decorrem de relações meramente indiretas entre o serviço prestado e um valor recebido. Por exemplo, no Acórdão *Apple and Pear Development Council* o TJUE entendeu

Quanto ao pressuposto da existência de um ato de consumo, o TJUE também já se pronunciou sobre a temática, tendo chegado à conclusão de que não basta afirmar que existe uma operação onerosa, estabelecida com base numa relação sinalagmática, porquanto esses dois pressupostos têm de consubstanciar um ato de consumo, entendido como a aquisição de um bem ou serviço para uso próprio do adquirente²⁹.

Feitas estas considerações, cumpre, agora, averiguar se o pagamento efetuado pelo jogador ou pelo Clube/SD para efeitos de rescisão antecipada do contrato desportivo cumpre os requisitos de onerosidade, sinalagmaticidade e, por fim, de ato de consumo.

Quanto ao requisito de onerosidade, parece não haver grande dificuldade. Com efeito, decorre da própria natureza da cláusula de rescisão o pagamento de uma quantia pecuniária, em caso de rescisão antecipada do contrato desportivo. Recorde-se que, para efeitos de determinação da matéria coletável, o TJUE tem entendido que se deve atender ao que efetivamente foi pago pelo adquirente dos bens ou serviços. Isto tem implicações importantes na medida em que, ainda que na cláusula de rescisão se determine o pagamento de uma certa quantia para exercer o direito à rescisão, se as partes entenderem (em total acordo, estabelecido de forma livre e consciente³⁰), no momento da rescisão, que a quantia a pagar deve ser maior ou menor, sempre se terá de atender ao valor efetivamente transacionado e não ao montante anteriormente estabelecido no contrato.

que as contribuições que os produtores de maçãs e pêras do Reino Unido pagavam àquela instituição não consubstanciavam uma contraprestação pela atividade de promoção e desenvolvimento do sector de produção de maçãs e pêras no Reino Unido desenvolvida pela instituição, porquanto não existia uma relação direta entre o pagamento das contribuições e a atividade desenvolvida, mas apenas um aproveitamento meramente indireto que os produtores poderiam vir a ter com a atividade de promoção do sector.

²⁹ Vide os Acórdãos do TJUE proferidos no âmbito dos Processos C-215/94 e C-384/95, respetivamente, Acórdão Jürgen Mohr e Acórdão *Finanzamt Calau*, nos termos dos quais se analisou a alegada natureza de prestação de serviços nas situações em que as Comunidades Europeias pagaram indemnizações a produtores de leite e de batatas para que abandonassem ou reduzissem a produção. Ficou, então, decidido, nos referidos Acórdãos, que as Comunidades Europeias não estavam, aqui, a adquirir qualquer serviço, porquanto não adquiriram um direito de *non facere* para seu proveito próprio, mas sim no interesse comum das Comunidades Europeias. Deste modo, afastou-se a existência de um ato de consumo.

³⁰ A possibilidade de alteração *a posteriori* dos termos do contrato sempre terá de se admitir, no âmbito do exercício da liberdade contratual e autonomia privada que temos vindo a defender ser a trave-mestra de toda a génese da cláusula de rescisão.

O requisito da sinalgmicidade também aparenta estar preenchido. A quantia paga pela parte que pretende pôr termo à relação jurídica *ante tempus* é, precisamente, a contrapartida exigida para o exercício do direito de rescisão. Se por um lado, a parte que dá azo à rescisão antecipada está obrigada a pagar uma quantia pré-determinada, a contraparte concede-lhe o direito de rescindir, sem que tal implique o incumprimento do contrato. Em termos mais simplistas, diríamos que a quantia paga a título de cláusula de rescisão confere ao adquirente o direito de desvinculação.

Assim, não parece poder negar-se a existência de sinalagma, já que, sem o pagamento de uma quantia, não há lugar à rescisão.

Note-se que não estamos, obviamente, perante uma operação de transmissão de bens, porquanto não há, aqui, uma “transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade”, tal como definida no artigo 3.º, n.º 1, do CIVA. Daí que tenhamos de enquadrar a situação como uma prestação de serviços, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 4.º, n.º 1, do CIVA.

Resta, portanto, saber se a quantia paga a título de cláusula de rescisão consubstancia um ato de consumo. Recordando o que referiu o TJUE nos Acórdãos *Jürgen Mohr e Finanzamt Calau*, estamos perante um ato de consumo quando a operação em causa é efetuada com o objetivo de o adquirente do bem ou do serviço obter para si um proveito próprio.

Ora, em face daquela noção, também não deverá ser negado que a operação subjacente à rescisão antecipada do contrato desportivo consubstancia um ato de consumo, porquanto a parte que provoca a rescisão fá-lo precisamente para seu proveito próprio. A parte que provoca a rescisão pretende, precisamente, obter para si o benefício da rescisão antecipada, sem a qual ficaria vinculada a um contrato que já não pretendia que vigorasse na ordem jurídica.

Assim, por tudo o que ficou explicado até agora, afigurando-se que quantia paga a título de cláusula de rescisão por uma das partes no contrato de trabalho desportivo para obter para si o benefício da rescisão é uma operação tributável, em sede de IVA, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 4.º, n.º 1, do CIVA.

Todavia, não nos permitimos terminar a análise do enquadramento das quantias pagas a título de rescisão de contratos de trabalho dos jogadores de futebol sem analisarmos a incidência subjetiva deste imposto. Nos termos do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do CIVA, são considerados sujeitos passivos de IVA “[a]s pessoas singulares ou coletivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam atividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões livres, e,

bem assim, as que, do mesmo modo independente, pratiquem uma só operação tributável, desde que essa operação seja conexa com o exercício das referidas atividades, onde quer que este ocorra, ou quando, independentemente dessa conexão, tal operação preencha os pressupostos de incidência real do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) ou do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas”.

Desta noção retiram-se os elementos definidores de sujeito passivo de IVA: (i) exercício de uma atividade económica, (ii) de forma independente, (iii) com carácter de habitualidade³¹ (Palma e Santos, 2014: 47).

Quanto ao conceito de “atividade económica”, segundo nos esclarece CIDADIA LANÇA, “[o] conceito de “atividade económica” abrange todas as atividades de produção, de comercialização, de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas, das profissões liberais ou equiparadas e a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência” (Catarino e Guimarães, 2014: 340).

Conforme destaca CLOTILDE CELORICO PALMA, relativamente ao conceito de atividade desenvolvida de forma independente, “[o] legislador não explica o que se entende por este requisito, todavia, a Diretiva 2006/112/EC, no seu artigo 10.º, refere-nos que “a expressão ‘de um modo independente’, tal como referido no n.º 1 do artigo 9.º, exclui da tributação os assalariados e outras pessoas na medida em que se encontrem vinculados à entidade patronal por um contrato de trabalho ou por qualquer outra relação jurídica que estabeleça vínculos de subordinação no que diz respeito às condições de trabalho e de remuneração e à responsabilidade da entidade patronal” (Palma, 2014b: 92).

No mesmo sentido, ensina-nos XAVIER DE BASTO que “a razão de ser da exclusão é óbvia. O IVA, posto que de uma forma indireta e nem sempre exata, tende a atingir o valor acrescentado das empresas e neste incluem-se os salários. Se os “serviços” dos trabalhadores às respetivas empresas fossem tributados ou seja, se os trabalhadores fossem considerados sujeitos passivos, teríamos dupla tributação e o sistema perderia sentido, no plano económico. Só pois as pessoas que exerçam atividade económica de um modo independente são consideradas sujeitos passivos” (Basto, 1991: 45).

³¹ O critério da habitualidade quase que poderia não ser um critério, dado que também os sujeitos que pratiquem uma só operação tributável podem ser considerados sujeitos passivos, desde que essa operação decorra do exercício de uma atividade económica independente, nos termos do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do CIVA. Daí que se possa retirar que, de facto, o que mais releva para a qualificação de um sujeito como sujeito passivo de IVA seja o exercício de uma atividade económica de forma independente.

Em face do exposto, permitimo-nos questionar se a atividade desenvolvida pelos jogadores de futebol é uma atividade independente? Ao que temos de responder, obviamente, de forma negativa. Por um lado, os jogadores são trabalhadores assalariados, recebendo rendimentos decorrentes da prestação de trabalho por conta de outrem, por via da existência de um contrato de trabalho. Por outro lado, os jogadores não desenvolvem uma atividade económica, no sentido acima descrito.

Sem prejuízo da análise que faremos de seguida, relativamente ao enquadramento, em sede de IRS, das quantias pagas ao jogador a título de rescisão do contrato de trabalho, adiantemos, desde já, que estas quantias são equiparadas, pelo próprio legislador a rendimentos do trabalho dependente, conforme decorre do disposto no artigo 2.º, n.º 4, do CIRC, embora no referido normativo se estabeleça uma não sujeição dos rendimentos obtidos por via da cessação do contrato de trabalho até um determinado limite – o que não prejudica a nossa análise, porquanto não deixa de ser atendível que o legislador pretendeu a qualificação destes rendimentos como rendimentos decorrentes do trabalho prestado por conta de outrem³².

Ora, se é o próprio legislador que qualifica tais quantias como decorrentes do exercício de uma atividade dependente, terão as mesmas de ficar necessariamente excluídas a tributação, em sede de IVA, porquanto não decorrem do exercício de uma atividade económica de forma independente.

Por tudo o que ficou referido, não resta senão concluir que as quantias pagas pelo jogador ao Clube/SD e vice-versa, por via da rescisão antecipada do contrato de trabalho do jogador de futebol, não estão sujeitas a tributação em sede de IVA, porquanto não se encontram preenchidos os critérios de incidência subjetiva deste imposto, dado que estas quantias não são recebidas por via do exercício de uma atividade económica independente, mas, sim, por via da existência de um contrato de trabalho dependente.

Feitas estas considerações, resta-nos aplicá-las, agora, às situações de aquisição dos direitos económicos do jogador por outrem. Como referido, desde 30 de Junho de 2015, não é permitido, quer ao jogador, quer ao clube, vender os direitos económicos do jogador a um terceiro, segundo o modelo do TPO. Assim, enquanto o contrato desportivo estabelecido entre

³² Adiante também analisaremos criticamente este regime, do qual não concordamos inteiramente. No entanto, se o legislador teve o cuidado de qualificar estes rendimentos como rendimentos decorrentes do trabalho dependente, ter-se-á de aceitar as consequências decorrentes de tal qualificação.

um jogador e um Clube se mantiver, os direitos económicos permanecerão na esfera do jogador ou serão transmitidos ao Clube com quem contratou.

Daí que nos reste estudar a questão, apenas, numa situação de transferência do jogador para outro Clube, ou seja, numa situação em que não há rescisão, mas, sim, compra (consentida, obviamente, pelo jogador) dos direitos económicos associados ao jogador por outro Clube e celebração de um novo contrato de trabalho entre o novo Clube e o jogador.

Como vimos, para que tal suceda, o Clube adquirente desses direitos económicos tem de pagar uma determinada quantia – normalmente, a quantia mínima é a constante da cláusula de rescisão – ao Clube vendedor. O que nos leva a questionar se esta quantia terá um enquadramento em sede de IVA semelhante ao que referimos numa situação de rescisão *latu sensu* por uma das partes no contrato ou se o enquadramento deverá ser diferente.

O primeiro aspeto que importa salientar – e que é essencial para a aferição da sujeição a IVA da operação em questão – é o de que o que se compra, nas transferências de jogadores, não é o jogador, porquanto tal negócio seria considerado ofensivo dos bons costumes e da ordem pública, nos termos do disposto no artigo 280.º, n.º 2, do CC.

Assim, e como veremos melhor *infra*, o que se compra são os seus direitos económicos, os quais constituem um ativo intangível. Deste modo, quando um jogador é transferido de um Clube para outro, mediante o seu consentimento, o Clube adquirente obtém, por um lado, o direito de celebrar um contrato de trabalho com o jogador e, por outro lado, os direitos económicos e direitos federativos associados ao jogador. Nestes termos, nas transferências de jogadores de um Clube para outro são transmitidos direitos e não os próprios jogadores, enquanto pessoas.

Ora, após delimitarmos o que se encontra em causa na referida operação – aquisição de direitos – cumpre verificar se tal operação se encontra dentro da incidência objetiva do IVA. Para o efeito, recorreremos, novamente, ao disposto no artigo 1.º, n.º 1, do CIVA, do qual retiramos que, para estar sujeita a IVA, a operação deverá ser qualificada como uma transmissão de bens, uma prestação de serviços, uma importação de bens ou uma operação intracomunitárias efetuadas no território nacional.

Para ser qualificada como uma transmissão de bens, a operação deve consistir numa “transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade”, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 3.º, n.º 1, do CIVA.

Ora, tendo em conta que os direitos *supra* referidos e que são alienados não são bens corpóreos, mas, sim, incorpóreos, fica automaticamente excluída a possibilidade de estarmos perante uma transmissão de bens.

Para verificarmos se estamos perante uma prestação de serviços, recorreremos ao disposto no artigo 4.º, n.º 1, do CIVA, o qual, tal como já referido, contém uma regra de determinação das prestações de serviços de forma residual ou negativa, pelo que, em princípio, não sendo uma transmissão de bens, uma importação de bens ou uma operação intracomunitária efetuada no território nacional, deverá a operação ser considerada como uma prestação de serviços, para efeitos de IVA.

O legislador teve, no entanto, a preocupação de tornar claro que as transferências de jogadores estão sujeitas a IVA, apondo no n.º 3, do artigo 4.º, do CIVA, uma regra específica de incidência, segundo a qual “são equiparadas a prestações de serviços a cedência temporária ou definitiva de um jogador, acordada entre os clubes com o consentimento do desportista, durante a vigência do contrato com o Clube de origem (...)”³³.

Assim, fica total e inequivocamente determinado que a operação de cedência definitiva – transferência – de um jogador de um Clube para o outro consubstancia uma operação tributável em sede de IVA, na medida em que o legislador a equipara a uma prestação de serviços.

Em princípio, os Clubes/SD serão sempre sujeitos passivos de IVA, tendo em conta que, sendo pessoas coletivas, exercem, de modo independente, uma atividade económica, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do CIVA – o que, aparentemente, não levanta quaisquer dúvidas.

Façamos, agora, uma breve análise da questão da localização das operações – essencial em matéria de IVA.

³³ Questionamo-nos se seria necessário estabelecer tal regra, porquanto, no fundo, todas as características de “operação tributável” *supra* identificadas – a saber, onerosidade, sinalagmaticidade (relação direta) e ato de consumo – se encontram totalmente preenchidas nesta situação em concreto. A onerosidade encontra-se presente sempre e quando o Clube adquirente dos referidos direitos entregar ao Clube vendedor uma quantia pela referida transferência. O sinalagma também, tendo em conta que é pressuposto evidente de que a transferência desses direitos tem de ser feita entre duas partes distintas – o Clube de origem e o Clube adquirente dos direitos. Dentro da questão da sinalagmaticidade, também parece clara a existência de uma relação direta entre o negócio em causa e a quantia paga: o Clube adquirente só paga a quantia se e mediante a transferência dos referidos direitos (ainda que dependente do consentimento do jogador). Por fim, não nos parece que se possa negar a existência de um ato de consumo, tendo em conta que, atendendo ao critério utilizado pelo TJUE nesta matéria e *supra* referido, um Clube adquire os direitos associados ao jogador para efeitos de utilização própria dos mesmos, *maxime*, para obter para si um benefício económico.

Recordando, tendo em conta que no artigo 6.º, n.º 6, do CIVA, se encontram previstas regras distintas consoante a prestação de serviços se efetue entre sujeitos passivos (alínea a) ou entre sujeito passivo e consumidor final (alínea b), apenas fará sentido, na situação de transferência dos direitos económicos associados ao jogador, referirmo-nos à situação descrita na alínea a), dado que apenas Clubes podem adquirir os direitos económicos associados aos jogadores e estes terão sempre a característica de sujeitos passivos de IVA.

Assim, se o Clube adquirente dos direitos económicos tiver sede em território português considera-se que a operação se efetuou em Portugal e será, em princípio, aí tributada. Se for um Clube com sede em Portugal a transmitir os direitos económicos para um Clube situado fora do território nacional, a operação não se considera como efetuada em Portugal, pelo que sobre ela não incidirão as regras do CIVA.

Por fim, cumpre, também, alertar para a questão do direito à dedução do IVA suportado. Relembrando o que se referiu no ponto 1.1. do presente Capítulo relativamente à estrutura do IVA e à sua característica de neutralidade, a qual é, recorde-se, maioritariamente garantida pelo mecanismo da dedução (Sanches, 2006: 108-109; Basto, 2008: 38), para apuramento do imposto devido ao Estado, os sujeitos passivos devem deduzir ao imposto que deveriam entregar o imposto que suportaram na aquisição de bens ou serviços a outros sujeitos passivos, no âmbito do desenvolvimento da sua atividade, para os efeitos do disposto no artigo 19.º, n.º 1, alínea a), do CIVA e à luz do referido no artigo 22.º, n.º 1, do CIVA³⁴.

³⁴ De uma forma simplificada e porque nem sempre é fácil de perceber como se processa este dispositivo, explicá-lo-emos de uma forma simples e recorrendo ao seguinte exemplo: a empresa A produz e vende cadeiras. Para as produzir tem de adquirir pregos à empresa B e madeira à empresa C. Quando compra à empresa B e C a referida matéria-prima, suporta IVA, à taxa de 23%. Vamos supor que, num dado trimestre a empresa A comprou matéria-prima àquelas outras duas empresas, tendo entregue às mesmas, num dado trimestre, um montante de IVA equivalente a € 700. Este montante corresponde, assim, ao IVA suportado pela empresa, por via do exercício de uma atividade económica sujeita a IVA (compra de pregos e madeira). Após produzidas as cadeiras, a empresa A vende-as ao consumidor final. Ao fazê-lo, liquida IVA, recebendo dos seus clientes o montante de imposto neles repercutido e que deverá entregar ao Estado – trata-se, assim, do IVA devido. Vamos, assim, supor que a empresa A vendeu cadeiras, das quais liquidou IVA num montante total de € 1.000. Deste modo, no mesmo período de tempo, a empresa A suportou, no desenvolvimento da sua atividade, imposto no valor total de € 700 e deve, simultaneamente, € 1.000, ao Estado. Contudo, o direito à dedução confere-lhe o direito de deduzir o IVA suportado ao IVA devido. Pelo que, subtraindo ao segundo valor o primeiro verifica-se que, afinal, a empresa A só tem de entregar € 300 ao Estado.

Ora, o primeiro aspeto a ressaltar é o de que o direito à dedução só existe se o adquirente dos serviços for sujeito passivo de IVA, ou seja, se exercer alguma das atividades económicas referidas, nomeadamente no n.º 1, do artigo 2.º, do CIVA.

O segundo aspeto a atender é a questão de saber se estamos perante uma operação que confere ou não o direito à dedução, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 20.º, n.º 1, do CIVA. Assim, em princípio, em todas as transmissões de bens e prestações de serviços que estejam sujeitas e não isentas pode o IVA nelas suportado ser deduzido.

No nosso caso concreto, e tal como vimos, a operação em questão consubstancia uma operação sujeita a IVA e dele não isenta, pelo que, em princípio, a quantia paga pelo Clube/SD adquirente dos direitos económicos ao Clube/SD alienante dos mesmos poderá deduzir o IVA aí suportado àquele que teria de entregar ao Estado, por via do exercício de uma atividade sujeita a IVA.

Tendo em conta que a presente prestação de serviços está sujeita a IVA – tal como concluímos *supra* – e não está isenta, a operação em causa é suscetível de dedução ao IVA que o Clube deveria entregar ao Estado.

Por outro lado, saliente-se que esse direito à dedução só existe na exata medida em que o adquirente do serviço, ou seja, o Clube/SD adquirente dos direitos económicos, seja sujeito passivo de IVA, ou seja, que exerça uma atividade económica para efeitos de IVA – artigo 2.º, n.º 1, do CIVA.

No entanto, sucede, por vezes, que alguns sujeitos passivos de IVA praticam, também, algumas atividades que não conferem o direito à dedução. São os chamados sujeitos passivos mistos dado que adquirem bens ou serviços, no âmbito da sua atividade, e os afetam, simultaneamente, aos dois tipos de operações – operações que conferem o direito à dedução e operações que não conferem o direito à dedução³⁵.

Quando assim é, torna-se necessário determinar qual o montante de imposto suportado com a aquisição do bem ou serviço que pode ser deduzido e o que não o pode³⁶. Assim, o artigo

³⁵ Com efeito, como bem nota RUI DA COSTA BASTOS, a qualidade de sujeito passivo misto não é adquirida apenas porque o sujeito passivo em causa pratica atividades económicas que conferem o direito à dedução e, simultaneamente, atividades económicas que não conferem o direito à dedução, mas, sim, porque, para prosseguir os dois tipos de atividades económicas adquiriram bens ou serviços (*inputs*) que utilizaram para a prossecução de ambas as atividades (Bastos: 2014: 150-152).

³⁶ Note-se que o problema não se colocaria se, apesar de o sujeito passivo praticar operações que conferem o direito à dedução e operações que não conferem esse direito, apenas adquirisse bens ou serviços que fossem totalmente afetos a um tipo de operações e outros que fossem totalmente afetos a

23.º, do CIVA, apresenta-nos dois métodos de aferição do montante que pode ser deduzido: o método da afetação real (previsto na alínea a) e no n.º 2, do referido artigo) e o método da percentagem de dedução ou *pro rata* (previsto na alínea b) e no n.º 4, do referido normativo)³⁷.

O método da afetação real, que é o método preferencial, por ser o que mais rigor oferece, permite que os sujeitos passivos criem critérios objetivos³⁸ que lhes permitam determinar o grau de utilização dos bens e serviços adquiridos (e afetos a uma utilização mista) às operações que conferem o direito à dedução e às operações que não conferem esse direito. Isto é, o legislador deixou nas mãos dos sujeitos passivos a possibilidade de determinarem, sempre com a objetividade possível, qual o grau de utilização que um certo bem ou serviço teve para a prossecução de cada uma das atividades.

O método do *pro rata*, o qual deve ter carácter supletivo, ou seja, só se deve recorrer a tal método quando não for possível utilizar o método da afetação real, permite que o IVA seja dedutível na percentagem correspondente ao montante anual das operações que dão direito à

outro tipo de operações. Nessas situações, não há necessidade de recorrer ao referido no artigo 23.º do CIVA, bastando aplicar o princípio geral constante do artigo 20.º do CIVA – a imputação direta.

³⁷ SALDANHA SANCHES e JOÃO TABORDA DA GAMA caracterizam estes métodos como métodos de “separação *ex ante* ou (...) separação *ex post* entre atividades sujeitas ao regime geral e atividades isentas de IVA” (Sanches: 2006, p. 110). A explicação que os autores oferecem é, de facto, bastante esclarecedora e elucidativa. Enquanto que no método da afetação real a empresa deverá utilizar a sua contabilidade para “distinguir entre as despesas conexas com as atividades onde há tributação em IVA e as despesas que têm uma conexão com produções isentas” – fazendo-se, assim, a tal separação *ex ante* das atividades sujeitas ao regime geral e das atividades isentas de IVA –, para depois se imputar “aos produtos tributados as despesas que com eles estão relacionadas”, criando-se, assim, “uma zona dentro da empresa (afetação real) onde se pode proceder à dedução integral do IVA que foi suportado” (Sanches: 2006, 110-111), no método do *pro rata*, “como não podemos separar com rigor, em termos de informação contabilística, a área isenta da área tributada (...), vamos recorrer à presunção de que a relação entre ambas vai corresponder à proporção das receitas geradas por cada uma das atividades” (Sanches: 2006, 111). Com efeito, “[e]m princípio, e como regra de cálculo, o IVA suportado pela entidade isenta na sua atividade económica deve ser equivalente à receita gerada por essa mesma atividade”, daí que se proceda a um “cálculo de proporcionalidade, entre as diversas receitas da empresa” (Sanches: 2006, 111).

³⁸ A AT emitiu, aquando da alteração da redação do artigo 23.º do CIVA, um Ofício-Circulado (n.º 30103, de 23 de Março de 2008), na qual sugeriu alguns critérios que podem ser utilizados para determinação do grau de utilização, como sejam a área ocupada, o número de elementos do pessoal afeto, a massa salarial, as horas-máquina ou as horas-homem. No entanto, a AT esclarece, no referido Ofício-Circulado que “a determinação desses critérios objetivos deve ser adaptada à situação e organização concretas do sujeito passivo, à natureza das suas operações no contexto da atividade global exercida e aos bens ou serviços adquiridos para as necessidades de todas as operações, integradas ou não no conceito de atividade económica relevante”.

dedução. Este método é concretizado com recurso a uma fração, cuja fórmula consta do n.º 4, do artigo 23.º, do CIVA, na qual o sujeito passivo deve calcular o seu volume de negócios anual – o que corresponde apenas ao montante das operações que conferem o direito à dedução – e colocá-lo no numerador, enquanto que no denominador deve ser colocado o volume de negócios anual de todas as operações decorrentes do exercício de uma atividade económica, independentemente de conferirem ou não direito à dedução, e, bem assim, as subvenções não tributadas (excetuando-se os subsídios ao equipamento).

Assim, caso o Clube/SD adquirente dos direitos económicos efetue atividades económicas que conferem o direito à dedução e atividades económicas que não conferem esse direito e adquira bens ou serviços que utiliza na prossecução de ambas as atividades, deverá aplicar o método da afetação real (*supra* referido) ou, caso não seja possível recorrer a critérios objetivos de determinação do grau de utilização dos bens ou serviços a cada uma das atividades, o método do *pro rata*.

2. O enquadramento em IRS das cláusulas de rescisão

2.1. Generalidades

O IRS é um imposto que, como é sabido, incide sobre os rendimentos das pessoas singulares. Assim, no âmbito do estudo que estamos a desenvolver, é natural que a tributação em sede deste imposto se faça exclusivamente na esfera do jogador. No entanto, como é, também, do conhecimento geral, isso não quer dizer que não haja obrigações a ser cumpridas por outras entidades, nomeadamente pela entidade pagadora dos rendimentos – o Clube/SD³⁹.

Fazendo uma breve caracterização deste imposto, diga-se, apenas, que se trata de (i) um imposto direto, ou seja, é um imposto cuja tributação incide diretamente sobre a pessoa que se pretende que suporte o encargo correspondente (Vasques, 2011: 189), (ii) um imposto pessoal, na medida em que a tributação se faz de acordo com a situação pessoal do contribuinte (Vasques, 2011: 193), (iii) um imposto progressivo, pois nele se encontram previstas várias taxas – taxas progressivas – que se aplicam consoante a matéria coletável apurada, de forma a que, quanto maior a matéria coletável, maior a taxa aplicada – e vice-versa (Vasques, 2011: 195) e (iv) um imposto periódico, porquanto o facto gerador repete-se e protela-se no tempo,

³⁹ As obrigações das entidades pagadoras de rendimentos das pessoas singulares são, normalmente circunscritas a obrigações declarativas e obrigações relacionadas com a figura da substituição tributária. Esta última materializa-se, frequentemente, na figura da retenção na fonte, encontrando-se prevista em vários artigos do CIRS e consagrada, em termos gerais, na LGT no seu artigo 28.º, n.º 1.

tendo em conta que os rendimentos sujeitos a tributação são apurados ao longo do ano e só no final é que se consegue apurar quais os rendimentos totais do contribuinte (Vasques, 2011: 201).

Para se aferir se um determinado montante recebido por uma determinada pessoa se encontra sujeito a IRS devemos, primeiro, aferir se aquela pessoa se encontra sujeita a este imposto – incidência subjetiva – e se aquele rendimento cabe, também, dentro da sua incidência objetiva.

Quanto à incidência subjetiva, nos termos do artigo 13.º, n.º 1, do CIRS, estão sujeitas a IRS as pessoas singulares e físicas que sejam residentes em Portugal (nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 16.º, do CIRS) ou que, apesar de não serem residentes, obtenham aí rendimentos⁴⁰.

Ora, um jogador que tenha celebrado um contrato de trabalho desportivo com um Clube português e aqui desenvolva essa atividade terá, sempre, de ser residente em Portugal, na medida em que, em princípio, preencherá sempre um dos requisitos *supra* referidos: permanecerá em território português durante mais de 183 dias (ainda que não seguidos) e receberá sempre, em Portugal, rendimentos provenientes daquele contrato.

2.2. Incidência objetiva

No seguimento das considerações até agora tecidas sobre a natureza da cláusula de rescisão, cumpre, agora, averiguar qual o seu enquadramento em sede de IRS. Assim, cumpre analisar a questão da perspetiva do jogador que recebe uma determinada quantia (*i*) a título de rescisão antecipada do contrato de trabalho, numa situação em que é o Clube/SD que pretende a referida rescisão, e (*ii*) a título de transferência dos direitos económicos do jogador para um novo Clube⁴¹.

⁴⁰ Os residentes em Portugal são aí tributados por todos os rendimentos que auferirem, independentemente de os auferirem em território nacional ou no estrangeiro. Trata-se do chamado *worldwide income principle* (Nabais: 2013, 475-476).

⁴¹ Trata-se, claro, da situação em que os direitos económicos ficaram parcialmente na esfera do jogador, ou seja, não foram totalmente adquiridos pelo Clube de origem. Tal pode suceder caso, no contrato de trabalho celebrado, se estabeleça que os direitos económicos deverão ser distribuídos entre o Clube/SD e o jogador. Por exemplo, o Clube/SD fica com 70% e o jogador com 30% dos direitos económicos. Assim, o Clube adquire a expectativa de vir a receber 70% do montante pelo qual se fizer a transferência e o jogador adquire a expectativa de vir a receber 30% do montante pelo qual se fizer a transferência para um novo Clube. Pelo que quando falamos, aqui, da tributação, em sede de IRS, dos direitos económicos do jogador estamos a referir-nos ao montante que este receba pela transferência dos direitos económicos.

O IRS, no que se refere à incidência objetiva, encontra-se estruturado em categorias de rendimentos. Desta forma, no artigo 1.º, do CIRS, encontram-se previstas as seis categorias de rendimentos existentes à data (Categoria A – Rendimentos do trabalho dependente; Categoria B – Rendimentos empresariais e profissionais; Categoria E – Rendimentos de capitais; Categoria F – Rendimentos prediais; Categoria G – Incrementos patrimoniais; Categoria H – Pensões). Assim, quando o intérprete pretende saber se um determinado rendimento é tributado em IRS tem de perceber se o rendimento em causa se enquadra nalguma daquelas categorias.

Vejam-se se a quantia que o jogador receba a título de rescisão do contrato de trabalho desportivo, motivada pelo Clube/SD está sujeita a tributação em sede de IRS.

Antes mesmo de avançar com a questão, façamos uma primeira abordagem ao enquadramento, em sede de IRS, das quantias recebidas pelo jogador a título de remuneração salarial.

Os jogadores de futebol são tratados pelo Clube/SD, não só como um ativo intangível – como referido *supra* e melhor explorado *infra* –, mas também como um recurso humano, ou seja, são trabalhadores. Isto significa, tal como já vimos, que entre o Clube/SD e o jogador é celebrado um contrato de trabalho, ainda que especial.

Recordando, de forma simples e concisa, em que é que consiste o contrato de trabalho do jogador de futebol, entre o Clube/SD e o jogador existe um vínculo contratual, nos termos do qual “o praticante desportivo se obriga, mediante retribuição, a prestar atividade desportiva a uma pessoa singular ou coletiva que promova ou participe em atividades desportivas, sob a autoridade e a direção desta” (artigo 2.º, alínea a), da Lei n.º 28/98, de 26 de Junho).

O direito fiscal, em claro cumprimento do disposto no artigo 11.º, n.º 2, da LGT, transpõe tacitamente o conceito de contrato de trabalho que o direito do trabalho criou, não se dedicando, portanto, a criar um conceito diferente. Portanto, quando no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do CIRS, se encontra estabelecido que se consideram rendimentos do trabalho dependente (integráveis na Categoria A dos rendimentos sujeitos a tributação em sede de IRS) todas as remunerações provenientes de “[t]rabalho por conta de outrem prestado ao abrigo de contrato individual de trabalho ou de outro a ele legalmente equiparado”, o que se pretende é transpor o conceito de contrato de trabalho decorrente do direito do trabalho e utilizá-lo para determinar a sujeição a IRS dos montantes decorrentes desse contrato de trabalho.

Em princípio, bastará ao intérprete recorrer ao referido normativo para determinar a sujeição a tributação ou não de certos rendimentos no âmbito da Categoria A do IRS. Todavia,

o legislador oferece, depois, um rol exemplificativo de rendimentos que se devem considerar como “remunerações”, no intuito de oferecer mais segurança jurídica ao intérprete-aplicador.

Deste modo, tendo em conta que o jogador é remunerado, pelo Clube/SD, pelo trabalho prestado no âmbito de um contrato de trabalho, é indiscutível que tais rendimentos devem enquadrar-se, em sede de IRS, na Categoria A, relativa aos rendimentos obtidos por via de um contrato de trabalho, cuja prestação laboral o seja por conta de outrem.

No entanto, há que questionar se a quantia paga pelo Clube/SD ao jogador pela rescisão do contrato se pode considerar como remuneração proveniente de trabalho por conta de outrem prestado ao abrigo do contrato de trabalho desportivo entre eles celebrado.

A questão é altamente controversa, dado que as quantias pagas pela cessação ou extinção do contrato de trabalho não são (*stricto sensu*) quantias decorrentes do trabalho prestado, no sentido constante do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do CIRS (Basto, 2007: 131)⁴².

No entanto, o legislador teve o cuidado de salvaguardar que as quantias devidas pela extinção dos contratos de trabalho estão sujeitas a tributação, sendo que a mesma opera segundo uma regra especial. Nestes termos, ao abrigo do disposto no artigo 2.º, n.º 4, alínea b), do CIRS, os referidos montantes são tributados “[n]a parte que exceda o valor correspondente ao valor

⁴² A questão da tributação de indemnizações e outras quantias pagas pela cessação de contrato de trabalho tem dado azo a uma discussão doutrinária sobre a matéria, sendo importante aludir-se à mesma, ainda que de forma sucinta.

Por exemplo, CASALTA NABAIS considera estes “rendimentos” como enquadráveis em “situações periféricas da categoria”, ou seja, “toda uma série heterogénea de remunerações equiparadas às do trabalho por conta de outrem, que foram sendo introduzidas no âmbito dessa categoria e se situam na sua periferia” (Nabais: 2013, 477-478), ou seja, para o autor, há uma categoria de rendimentos que consubstanciam o núcleo da categoria e outra categoria de rendimentos que constam na periferia da referida categoria. Aparentemente, o núcleo da categoria é constituído por todas as situações que caibam diretamente na previsão do artigo 2.º, n.º 1, do CIRS. As situações periféricas são aquelas que não se enquadrariam diretamente naquele normativo e que, por esse motivo, o legislador teve necessidade de equiparar àqueles rendimentos.

Já RUI BARREIRA considera discutível que as indemnizações decorrentes da rescisão do contrato de trabalho sem justa causa estejam sujeitas a tributação, porquanto “não corresponde à remuneração de qualquer trabalho, uma vez que, por facto imputável à entidade patronal, aquele não chegou a ser prestado ou deixou de o ser” (Barreira: 1989, 6). Para além de que “tais indemnizações revestem uma natureza muito diversa da obrigação resultante do contrato de trabalho porque proveniente de ato ilícito da entidade patronal” (Barreira: 1989, 6).

Para MANUEL FAUSTINO, aparentemente, todas as importâncias recebidas por ocasião da cessação do contrato de trabalho estão sujeitas a tributação (Faustino: 2001, 11 e 24). Depreende-se daqui que o autor entende que até as quantias pagas ao trabalhador por via da rescisão sem justa causa do contrato de trabalho estão sujeitas a tributação.

médio das remunerações regulares com carácter de retribuição sujeitas a imposto, auferidas nos últimos 12 meses, multiplicado pelo número de anos ou fração de antiguidade ou de exercício de funções na entidade devedora, nos demais casos, salvo quando nos 24 meses seguintes seja criado novo vínculo profissional ou empresarial, independentemente da sua natureza, com a mesma entidade, caso em que as importâncias serão tributadas pela totalidade”⁴³.

Ora, o primeiro ponto que gostaríamos de salientar é o de que, como se viu, se repudia que, na situação em questão, se aplique a norma constante do artigo 2.º, n.º 3, alínea e), do CIRS, porquanto tal artigo se refere a indemnizações. Como vimos, a quantia paga a título de cláusula de rescisão não é uma indemnização, mas, sim, uma multa penitencial, pelo que o disposto naquele normativo não pode ter aplicação.

Daí que a redação que julgamos poder adequar-se melhor à situação em concreto é a que consta do artigo 2.º, n.º 4, do CIRS, na exata medida em que nele não se faz alusão a indemnizações, mas, sim, às importâncias auferidas, a qualquer título, pela cessação de contratos de trabalho a contratos a eles equiparados.

O segundo aspeto a salientar consiste no facto de que, conforme nota RUI DUARTE MORAIS, o que o legislador estabeleceu, naquele artigo 2.º, n.º 4, alínea b), é, efetivamente, uma regra de não sujeição de rendimentos, estabelecendo, no entanto, um limite máximo para essa não sujeição (Morais, 2014: 54).

A *ratio legis* parece ser, por um lado, a de que se presume que o trabalhador ficará numa situação de desemprego e que, portanto, o montante pago pela extinção do contrato irá ser necessário para o ex-trabalhador enquanto permanecer numa situação de desemprego e, por outro lado, a de que o facto de o contribuinte receber uma quantia anormalmente elevada para os rendimentos que auferir, irá fazer com que a sua matéria coletável aumente desmesuradamente, o que também implica o apuramento de imposto devido muito acima do normal (Morais, 2014: 54). Estes dois fatores conjugados parecem ter motivado o legislador a estabelecer um limite máximo, abaixo do qual o referido rendimento não está sujeito a tributação.

⁴³ Tendo em conta a complexidade da fórmula vejamos um exemplo. Um jogador recebe € 5.000 por mês, a título de salário base, tendo permanecido ao serviço de um Clube durante três anos. O “valor médio das remunerações regulares com carácter de retribuição sujeitas a imposto, auferidas nos últimos 12 meses” corresponde, então, a € 60.000 (€ 5.000 x 12). Tendo em conta que esteve três anos a exercer funções na entidade devedora, deve multiplicar-se o montante *supra* referido por 3, ou seja, € 180.000. Ora, se supusermos que o montante pago pelo Clube a título de cláusula de rescisão foi de € 500.000, só vai estar sujeito a tributação a diferença entre esse montante e os € 180.000, ou seja, € 320.000.

Por fim, faça-se uma análise crítica à opção do legislador em submeter a tributação, em sede de IRS, qualquer quantia recebida pela cessação de um contrato de trabalho – com exceção das que já são excecionadas pelo legislador (n.º 6, do artigo 2.º, do CIRS). Com efeito, se a tributação dos rendimentos da Categoria A abrange os rendimentos decorrentes da prestação de trabalho dependente, é altamente discutível a sujeição a tributação (ainda que apenas acima do limite máximo estabelecido) dos montantes recebidos, por exemplo e como no presente caso, a título de rescisão sem justa causa de um contrato de trabalho desportivo.

Note-se que a quantia paga pelo Clube/SD não é uma quantia decorrente da prestação de trabalho. É, aliás, precisamente o contrário: a quantia é recebida por via da não existência de interesse na prestação do trabalho. Daí que não possamos falar em rendimentos do trabalho. Apenas indiretamente se pode relacionar aquela quantia com a prestação de trabalho. Ainda assim, não deixa de ser remota tal relação. Não é por se dizer que a quantia é recebida por via da existência em tempos de um contrato de trabalho que estamos perante um rendimento decorrente do trabalho.

A este aspeto acresce o facto de as quantias em causa não se enquadrarem no conceito de rendimento que vigora, hoje em dia, na nossa sociedade. Com efeito, pese embora a falta de uma noção de rendimento no CIRS⁴⁴, a doutrina tem tecido algumas considerações sobre o que se deve considerar como rendimento, tendo resultado, dessas considerações, duas teorias diferentes.

Numa dessas teorias defende-se o rendimento como rendimento-produto⁴⁵ o qual é “constituído pelo valor dos acréscimos patrimoniais líquidos que, num período definido (seja, um ano), afluem a um titular em resultado de uma atividade económica” (Basto, 2007: 40)⁴⁶. Note-se a ênfase que é dada à exigência do exercício de uma atividade económica, pois só

⁴⁴ Esta ausência de uma noção de rendimento deve-se, em suma, ao facto de o legislador ter optado por criar um imposto parcelar, no qual o intérprete, para saber se está perante um rendimento, tem de tentar encaixar a quantia recebida numa das categorias de rendimentos. Claro que esta opção não passou sem as devidas críticas, nomeadamente tecidas por SALDANHA SANCHES, que parece defender a criação de uma figura unitária de rendimento que criasse critérios específicos que deveriam estar preenchidos para que algo fosse considerado como rendimento (Sanches, 2001: 37-38).

⁴⁵ Também designada como rendimento em sentido estrito ou rendimento-fonte.

⁴⁶ Note-se, ainda, o conceito de rendimento-fonte oferecido por SALDANHA SANCHES, segundo o qual, para esta teoria, “um rendimento que tem a sua origem na atividade do sujeito passivo ou, em alternativa, numa fonte produtora de carácter patrimonial, com exclusão dos incrementos patrimoniais baseados na alienação de bens pelo contribuinte e que, por isso, não são frutos do seu património” (Sanches: 2007, p. 221).

estamos, verdadeiramente, perante rendimentos quando os mesmos provêm de uma fonte produtora⁴⁷.

Por contraponto, há também a teoria segundo a qual o conceito de rendimento se deve entender como rendimento-acrécimo⁴⁸, isto é, todos os acréscimos patrimoniais quer decorram do exercício de uma atividade económica ou produtiva ou não. Esta teoria centra-se na ideia de que o rendimento constitui medida da capacidade contributiva dos sujeitos e que essa capacidade contributiva é aferida através da quantificação dos “acrécimos patrimoniais líquidos que afluem a um titular num determinado período” (Basto, 2007: 42). Esta é, assim, a teoria que SALDANHA SANCHES entende ser “a única forma de, sem tentarmos elaborar a impossível definição pura do conceito de rendimento, obter uma perceção exata sobre o que é o rendimento” (Sanches, 2007: 224).

Não obstante as diferenças entre aquelas teorias, a verdade é que essas diferenças só se refletem, de facto, na consideração das mais-valias como rendimento. Enquanto que para aqueles que defendem a teoria do rendimento-fonte as mais-valias, por não decorrerem do exercício de uma atividade produtiva, não podem ser consideradas rendimento, para a teoria do rendimento-acrécimo, as mais-valias são rendimento, porquanto delas decorre um acréscimo patrimonial para o seu titular, ainda que esse acréscimo não decorra do exercício de uma atividade produtiva (Basto, 2007: 45).

Assim, seja para uma teoria, como para a outra, uma coisa é certa: com exceção dos incrementos patrimoniais (i.e., mais-valias), o rendimento é tudo aquilo que decorre do exercício de uma atividade económica, geradora e produtora de acréscimos patrimoniais, em sentido estrito.

Ora, não nos parece correto afirmar que a quantia recebida por um determinado sujeito por via da rescisão antecipada e sem justa causa de um contrato de trabalho se possa considerar como proveniente de uma fonte produtiva de rendimentos, porquanto a causa da existência daquele acréscimo não é o exercício de uma atividade produtora de rendimentos. O sujeito passivo apenas recebe aquele rendimento como compensação pela rescisão antecipada e sem justa causa de um contrato – uma multa penitencial – que consiste, apenas, uma *conditio sine qua non* da rescisão.

⁴⁷ Como refere XAVIER DE BASTO, “[o] rendimento assim concebido não é mais que o somatório do produto dos diferentes fatores de produção” (Basto: 2007, p. 40-41).

⁴⁸ Também chamada de rendimento em sentido lato.

Assim, embora se reconheça que foi intenção do legislador submeter a tributação, em sede de IRS, todas e quaisquer quantias recebidas por via da cessação do contrato de trabalho, não deixa de se achar criticável tal opção.

Resta, portanto, saber se numa situação em que uma parte dos direitos económicos associados ao jogador permaneceu na sua esfera, quando o ativo fixo intangível que lhe está subjacente se transfere para outro clube, e, para tal, o jogador recebe uma quantia por via dessa transferência, deverá ou não ser tributada, em IRS, essa quantia recebida pelo jogador e, em caso afirmativo, em que termos.

Recordando a caracterização que anteriormente se fez quanto à natureza destes direitos, concluímos, pois, que os mesmos não se enquadram na vertente laboral do contrato, mas, sim, na vertente económica do contrato, consubstanciando o direito de detenção de um ativo, o qual, uma vez transmitido a outrem, confere ao seu titular o direito a uma quantia pecuniária. No entanto, reconheceu-se que a vertente económica se encontra dependente da existência de um contrato de trabalho – de uma vertente laboral –, sem o qual não se poderia proceder à detenção de direitos económicos.

Delimitada que ficou a natureza dos rendimentos em causa, tendo-se concluído que se trata, aqui, de rendimentos provenientes de cessão de direitos, há que averiguar se os rendimentos provenientes da cessão de direitos se enquadram nalguma das seis categorias de rendimentos previstas no artigo 1.º, do CIRS.

Fazendo um exercício de exclusão geral, para depois chegarmos a uma conclusão específica começemos por excluir, desde logo, a inclusão destes rendimentos nas Categorias F e H.

Com efeito, não podemos, como é evidente, aceitar a tributação desta quantia no âmbito da Categoria F – rendimentos prediais – por não se tratar, de todo, de uma renda decorrente de prédios urbanos e mistos (artigo 8.º, n.º 1, do CIRS).

O mesmo se dirá relativamente à Categoria H, onde se enquadram as pensões, pois não estamos, aqui, perante pensões, seja de que tipo for, nem de prestações pagas por companhias de seguros ou subvenções (artigo 11.º, do CIRS).

A questão está, então, em saber se estes rendimentos constituem rendimentos das Categorias A, B, E ou G.

Quanto à Categoria E precisamos, primeiro, de fazer uma ressalva. Com efeito, do artigo 5.º, n.º 1, *in fine*, do CIRS, decorre a aplicação aparentemente subsidiária da categoria, porquanto se ressalva “os ganhos e outros rendimentos tributados noutras categorias”. Parece,

portanto, que, só quando não for possível enquadrar os rendimentos noutras categorias, se deverá proceder ao enquadramento do rendimento no âmbito da Categoria E, se possível⁴⁹.

Assim, aparentemente, teremos primeiro de aferir se estamos perante rendimentos da Categoria A – rendimentos do trabalho dependente –, da Categoria B – rendimentos profissionais ou empresariais – ou da Categoria G – incrementos patrimoniais.

Quanto ao enquadramento destes rendimentos como rendimentos da Categoria A, pensamos que fazer tal enquadramento seria errado, porquanto tais quantias não são pagas a título de remuneração pelo trabalho prestado no âmbito de um contrato de trabalho desportivo (artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do CIRS). Com efeito, na Categoria A, enquadram-se, apenas e só, os rendimentos decorrentes da “contrapartida por um trabalho, qualquer que ela seja” (Basto, 2007: 56) e, apesar de a quantia recebida pelo jogador a título de transferência dos direitos económicos a ele associados ser, de facto, uma contrapartida, não é uma contrapartida pela realização de um trabalho.

Temos vindo a afirmar, ao longo do presente texto, que tanto os direitos federativos, como os direitos de imagem e os direitos económicos são elementos acessórios do contrato de trabalho. No entanto, se os direitos federativos e os direitos de imagem podem estar diretamente relacionados com a prestação de trabalho, o mesmo não sucede com os direitos económicos.

Os direitos de imagem coletivos – cujo enquadramento tributário teremos oportunidade de explorar mais detalhadamente *infra* – estão diretamente relacionados com a prestação de trabalho. Com efeito, neles o jogador cede ao Clube o direito de explorar economicamente a sua imagem, relacionada com a prestação desportiva que se vincula a desempenhar.

Os direitos federativos também estão diretamente relacionados com a referida prestação, porquanto consubstanciam *conditio sine qua non* da prestação desportiva. Se o Clube não tiver os direitos federativos (os quais são adquiridos por inerência da celebração do contrato de trabalho desportivo) não poderá registar devidamente o jogador, não podendo, assim, este prestar a sua atividades desportiva, em competições portuguesas.

Já os direitos económicos, caso não estejam regulados, nem explicitamente conferidos ao Clube no contrato, não afetam em nada a realização da prestação laboral. A detenção ou não

⁴⁹ De facto, não se compreende porque incluiu o legislador, no artigo 5.º, n.º 1, *in fine*, do CIRS, no âmbito de incidência da Categoria E, a transmissão de elementos patrimoniais, bens, direitos ou situações jurídicas, de natureza mobiliária, quando, em princípio, essa transmissão há-de ser tributada no âmbito e segundo as regras da Categoria G, como uma mais-valia. Só podemos, portanto, concluir que o que o legislador fez foi criar uma categoria residual, na qual cabem todos os tipos de rendimentos derivados do capital, que não sejam tributados noutras categorias, como veremos.

de direitos económicos pelo Clube em nada influi na prestação de trabalho acordada. É uma mera cláusula acessória, que visa, pura e simplesmente, conferir um direito ao Clube (e ao jogador, se for o caso) de receber uma dada quantia pela transferência do jogador para outro clube. Reforçamos: nada tem que ver com a prestação de trabalho.

Nestes termos, não podemos considerar que as quantias pagas ao jogador a título de aquisição de direitos económicos por um Clube sejam remunerações decorrentes da prestação de trabalho por conta de outrem.

Note-se que fica igualmente excluída a hipótese de se tratar de uma prestação acessória, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 2.º, n.º 2, do CIRS, porquanto estas prestações têm sempre de estar relacionadas com a prestação de trabalho (Basto, 2007: 56) – o que, como se demonstrou, não é o caso.

Quanto à possibilidade de enquadramento no âmbito da Categoria G, relativa aos incrementos patrimoniais, tal como descritos no artigo 9.º, do CIRS, analisando tal normativo somos forçados a concluir que este tipo de rendimento não se encontra abrangido pelo escopo da referida norma. Com efeito, não podemos, certamente, afirmar estarmos perante o pagamento de uma indemnização (alínea b), do n.º 1, do artigo 9.º, do CIRS), pois não se visa, aqui, ressarcir um dano, mas, sim, adquirir direitos económicos de outrem. Também não podemos afirmar que estejamos perante a assunção de obrigações de não concorrência (alínea c), do n.º 1, do artigo 9.º, do CIRS), nem perante a determinação da matéria coletável por métodos indiretos (alínea d), do n.º 1, e n.º 3, do artigo 9.º, do CIRS e artigos 87.º, 88.º e 89.º-A da LGT).

Quanto a tratar-se de uma mais-valia (alínea a), do n.º 1, do artigo 9.º, do CIRS), também temos de excluir tal hipótese, na medida em que não estamos perante qualquer das situações descritas no artigo 10.º, n.º 1, do CIRS. Com efeito, não se trata, aqui, de alienação onerosa de direitos reais sobre imóveis, nem de afetação de bens do património particular a atividade empresarial e profissional exercida em nome individual pelo seu proprietário (alínea a), do n.º 1, do artigo 10.º, do CIRS). Também não estamos perante alienação onerosa de partes sociais e de outros valores mobiliários, extinção ou entrega de partes sociais das sociedades fundidas, cindidas ou adquiridas no âmbito de operações de fusão, cisão ou permuta de partes sociais ou perante partilha após liquidação de uma sociedade (alínea b), do n.º 1, do artigo 10.º, do CIRS). Não se trata, também, de alienação onerosa da propriedade intelectual ou industrial ou de experiência adquirida no sector comercial, industrial ou científico (alínea c), do n.º 1, do artigo 10.º, do CIRS). Também teremos, obviamente, de excluir a hipótese de estarmos perante cessão onerosa de posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a bens imóveis

(alínea d), do n.º 1, do artigo 10.º, do CIRS). Será, também, de excluir a hipótese de estarmos perante operações relativas a instrumentos financeiros derivados (alínea e), do n.º 1, do artigo 10.º, do CIRS) e relativas a *warrants* autónomos (alínea f), do n.º 1, do artigo 10.º, do CIRS). Por fim, é obviamente de excluir a possibilidade de estarmos perante uma operação relativa a certificados que atribuam ao titular o direito a receber um valor de determinado ativo subjacente (alínea g), do n.º 1, do artigo 10.º, do CIRS).

Ora, resta-nos, agora, averiguar se o rendimento em causa se deve enquadrar na Categoria B ou na Categoria E. Vejamos, então, qual o escopo de ambas as Categorias, por forma a podermos concluir pelo enquadramento numa delas.

Na Categoria B inserem-se todos os rendimentos empresariais e profissionais. Estes encontram-se definidos nas várias alíneas do artigo 3.º, n.º 1, do CIRS. Assim, os rendimentos decorrentes do exercício de uma atividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária (alínea a), os rendimentos decorrentes do exercício, por conta própria, de uma atividade de prestação de serviços⁵⁰, incluindo as de carácter científico, artístico ou técnico (alínea b), os rendimentos decorrentes da propriedade intelectual ou industrial ou da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico (alínea c), são tributados, em IRS, no âmbito e de acordo com as regras de tributação dos rendimentos da Categoria B.

De acordo com RUI DUARTE MORAIS, “[o]s rendimentos empresariais serão, normalmente, obtidos no quadro do exercício com carácter de habitualidade de atividades de natureza comercial, industrial, agrícola ou de prestação de serviços” (Morais, 2014: 74). Todavia, o requisito da habitualidade nem sempre tem de estar preenchido: por vezes, sucede que o contribuinte pratica um ato isolado, que, ainda assim, se considera “objetivamente comercial” (Morais, 2014: 74). O importante é “estabelecer (...) a intencionalidade que presidiu à operação em causa para se poder concluir se se está ou não perante um rendimento de natureza empresarial” (Morais, 2014: 74-75).

Os rendimentos profissionais, ou seja, os “provenientes do exercício por conta própria de qualquer atividade de prestação de serviços” (Basto, 2007: 159), são, em princípio, os decorrentes do exercício de uma profissão, de forma independente e, nalgumas vezes, liberal. Ora, como bem refere XAVIER DE BASTO, em princípio, todas as atividades que geram

⁵⁰ Não se confunda o conceito de prestação de serviços para efeitos de IVA com o conceito de prestação de serviços para efeitos de IRS. Como vimos, o conceito que o CIVA oferece de prestação de serviços é um conceito residual, que nada tem que ver com o conceito de prestação de serviços que o CIRS adota.

rendimentos profissionais, para efeitos desta categoria, estão delimitadas na tabela de atividades do artigo 151.º, do CIRS, a qual foi aprovada pela Portaria n.º 1011/2001, de 21 de Agosto (Basto, 2007: 159).

Mais uma nota merece ser feita relativamente à caracterização dos rendimentos decorrentes do exercício de atividades comerciais, industriais, agrícolas, silvícolas e pecuárias. No artigo 4.º, do CIRS, o legislador oferece alguns exemplos do que se deve considerar como atividades comerciais e industriais (n.º 1) e do que se deve considerar como atividades agrícolas, silvícolas e pecuárias (n.º 4).

Já na Categoria E integram-se os rendimentos de capital, encontrando-se incluídos os rendimentos decorrentes de elementos patrimoniais, bens, direitos ou situações jurídicas, de natureza mobiliária, bem como os rendimentos decorrentes da modificação, transmissão ou cessação desses elementos (artigo 5.º, n.º 1, do CIRS)⁵¹. Está é uma das mais controversas categorias do IRS, tendo a doutrina tecido algumas críticas à noção geral utilizada pelo legislador, nesta matéria.

Assim, RUI DUARTE MORAIS entende que a referida norma é demasiado abrangente e genérica, porquanto “os rendimentos em causa podem advir de uma infinita variedade de contratos, especificamente em áreas onde, constantemente, se criam novas formas negociais” (Morais, 2014: 95).

Também XAVIER DE BASTO tece críticas à opção tomada pelo legislador, afirmando que “não temos a certeza de que a definição a que se chegou (...) ofereça muita serventia” (Basto, 2007: 229), sendo que a principal crítica do Autor vai para a dificuldade em estabelecer uma fronteira entre o que se deve entender como rendimentos de capital, rendimentos empresariais e profissionais (rendimentos da Categoria B) e rendimentos decorrentes de mais-valias (rendimentos da Categoria G) (Basto, 2007: 226-230).

A “pedra de toque” está, no entanto, no facto de nesta categoria se tributar os rendimentos provenientes daquelas situações “sem que tal implique para o respetivo titular a perda dessa fonte” (Morais, 2014: 96) e que, independentemente do negócio subjacente, nesta categoria pretende-se tributar “o resultado económico produzido, (...) [t]écnica que resultará, é certo, numa menor densidade de tipificação e, portanto, num menor grau de segurança, mas que não tem sido, no caso concreto, objeto de juízos de inconstitucionalidade” (Morais, 2014: 95).

⁵¹ Tal como sucede noutras disposições delimitadoras da incidência real de cada categoria, o legislador criou um conceito geral de rendimentos de capital (no n.º 1, do artigo 5.º, do CIRS), o qual tem de estar preenchido para que se considere como tal, e, suplementarmente, previu, nos números seguintes situações meramente exemplificativas de rendimentos que se deverão considerar como de capital.

Outro aspeto que importa salientar e que poderá ajudar bastante na caracterização dos rendimentos em causa como sendo ou não rendimentos da Categoria E consiste no facto de os rendimentos integráveis nesta categoria deverem ser rendimentos obtidos de forma passiva (Basto, 2007: 226-227), isto é, cuja exploração pelo seu titular não lhe exigiu o exercício de qualquer atividade de exploração (*v.g.* venda do bem ou exercício de atividade económica que tenha gerado rendimentos decorrentes do bem). Esta característica é reforçada pelo facto de o legislador não prever qualquer direito a deduções específicas no âmbito desta categoria, porquanto, como refere RUI DUARTE MORAIS, “a obtenção dos rendimentos inseríveis nesta categoria, pelo seu carácter passivo, não envolve a necessidade de o contribuinte suportar quaisquer custos” (Morais, 2014: 105).

Vistos os contornos de ambas as categorias, chega, agora, o momento de concluirmos em qual das duas se devem considerar integrados os rendimentos em causa.

Na nossa opinião, e estando perfeitamente cientes de que a Categoria E tem sido utilizada como categoria residual, a grande diferença entre os rendimentos enquadrados na Categoria B e os rendimentos enquadrados na Categoria E encontra-se no facto de, na primeira, os rendimentos serem obtidos por força do exercício de uma atividade – ainda que apenas tenha dela decorrido um ato isolado – e, na segunda, os rendimentos serem obtidos de forma totalmente passiva.

Ora, não se afigura correto, no nosso entendimento, afirmar que a quantia paga ao jogador por via da sua transferência para outro Clube decorra do exercício de uma atividade – ainda que se pudesse considerar um ato isolado, o que também não se admite. Com efeito, o jogador não investiu qualquer esforço ou património para obter daí um lucro. O jogador limitou-se a aceitar a transferência e, por essa via, receber uma quantia por ser titular de direitos económicos a si associados.

Dando como aceite que não estamos perante o exercício de uma atividade e que, portanto, não estamos perante um rendimento da Categoria B, resta-nos, pois, perceber se tal rendimento se enquadra na Categoria E.

Decompondo o artigo 5.º, n.º 1, do CIRS, por forma a aferirmos da sua aplicação à situação em análise, para estarmos perante um rendimento de capital é necessário que: *(i)* tenham sido gerados frutos ou outras vantagens económicas, *(ii)* que procedam direta ou indiretamente de elementos patrimoniais, bens, direitos ou situações jurídicas, de natureza mobiliária, *(iii)* ou que procedam da modificação, transmissão ou cessação desse capital.

Quanto ao primeiro requisito, não se poderá negar que o recebimento pelo jogador de uma quantia pela transferência do ativo representativo dos direitos económicos a si associados constitui uma vantagem económica⁵².

Quanto ao segundo requisito, o legislador pretendeu, claramente, ser bastante abrangente nas situações que podem gerar rendimentos de capital, pelo que utilizou conceitos indeterminados e bastante abrangentes, para designar quais as situações que podem gerar este tipo de rendimentos.

Todavia, é na expressão “natureza mobiliária” que se podem gerar maiores confusões. Com efeito, poderá pensar-se que o legislador quis que nesta categoria se incluíssem apenas os valores mobiliários. Contudo, temos de discordar de tal entendimento, porquanto a expressão utilizada não foi “valor mobiliário”, mas, sim, “natureza mobiliária”.

A diferença é significativa. Por um lado, valores mobiliários são documentos representativos de situações jurídicas homogéneas suscetíveis de transmissão em mercado (Pereira de Almeida, 2013: 11)^{53 54}. Por outro lado, algo que tem natureza mobiliária significa que não tem natureza imobiliária⁵⁵.

Assim, também se deverá aceitar que, sem prejuízo de se entender que os direitos económicos são valores mobiliários⁵⁶ – o que é, certamente, discutível –, é certo que têm, pelo

⁵² Recorde-se que, nos termos do disposto no artigo 212.º, n.º 1, do CC, “[d]iz-se fruto de uma coisa tudo o que ela produz periodicamente, sem prejuízo da sua substância”. Aparentemente, o legislador não se quis cingir às situações de periodicidade. Daí que tenha acrescentado o termo “vantagem económica” para abranger também situações em que não há periodicidade, mas apenas pontualidade da produção de vantagens económicas.

⁵³ PAULO CÂMARA, no entanto, entende que o artigo 1.º do CVM não nos confere um conceito de valores mobiliários, embora reconheça que dele se pode retirar “requisitos de que depende a qualificação de valores mobiliários atípicos” (Câmara, 2011: 100).

⁵⁴ OSÓRIO DE CASTRO entende que “o acento tónico é claramente colocado sobre o conteúdo (o direito ou posição jurídica), que há uma primazia da substância sobre a forma” (Castro, 1998: 10).

⁵⁵ No artigo 205.º, n.º 1, do CC, define-se coisas móveis com recurso a um conceito residual: é móvel tudo o que não for imóvel.

⁵⁶ Embora não seja esse o objeto do nosso estudo, façamos uma pequena reflexão sobre o tema. Com efeito, não nos chocaria afirmar que os direitos económicos dos jogadores são documentos (não nos esqueçamos que o conceito de documentos não se restringe aos documentos físicos e, que, para além do mais, como nos ensina OSÓRIO DE CASTRO, a substância prevalece sobre a forma – cf. nota de rodapé 54) representativos de situações jurídicas homogéneas [utilizando as palavras de PAULO DA CÂMARA (Câmara, 2011: 102-103)], estamos perante a representação de situações jurídicas de direito privado, de natureza patrimonial, que incorporam o exercício de direitos ou situações jurídicas ativas). Por fim, também nos parece estar preenchido o requisito da suscetibilidade de transmissão em mercado. Refere

menos, natureza mobiliária, na medida em que, como é bom de ver, não têm natureza imobiliária. Pelo que, na situação em análise, os rendimentos decorreram da mera detenção de um elemento patrimonial (ativo) de natureza mobiliária.

Por último, a referência às situações de modificação, transmissão ou cessação do capital serve, apenas, para abranger as situações cujo enquadramento na Categoria G foi excluído, mas que, ainda assim, deverão ser tributadas na Categoria E, caso se verifiquem os pressupostos ora referidos.

Note-se, ainda, que, como bem caracteriza XAVIER DE BASTO, os rendimentos enquadráveis na Categoria E também são caracterizados como rendimentos cuja fonte permanece no seu titular. Assim, verifica-se, também, que o jogador não transmitiu a sua quota-parte no ativo ao clube-adquirente. Pelo que a fonte dos rendimentos permanece na sua esfera, mesmo após a transferência.

Quanto ao carácter passivo destes rendimentos, como se referiu, o jogador não exerce qualquer atividade para obtenção do rendimento. Com efeito, ele apenas aceita a transferência e, por esse motivo, recebe a quota-parte correspondente à percentagem do ativo que detém. De facto, o jogador não tem quaisquer custos associados à obtenção do rendimento, pois não encetou qualquer esforço económico para a obtenção do mesmo, o que só confirma a não inclusão destes rendimentos no escopo da Categoria B e a sua inclusão na Categoria E.

Em face do exposto, não resta senão concluir que, quando o jogador detenha uma parte dos direitos económicos a si associados e seja transferido para outro Clube e, por essa transferência, receba uma quantia pecuniária, esta deverá estar sujeita a tributação, em sede de IRS, enquadrando-se o referido rendimento na Categoria E, como rendimento de capital.

3. O enquadramento em IRC das cláusulas de rescisão

3.1. Generalidades

OSÓRIO DE CASTRO que “todos e quaisquer valores mobiliários são negociáveis no mercado de balcão (que é, para efeitos legais, um mercado organizado), pelo que apenas não constituirão valores mobiliários por falta do requisito em análise aqueles valores que, assumindo *prima facie* tal natureza, não possam, por força de algum preceito especial, ser transacionados em nenhum dos mercados organizados previstos” (Castro, 1998: 11). Daí que, não existindo nenhuma proibição de transmissão de direitos económicos pelo Clube que os detém e com o consentimento do jogador, também não se deverá negar a existência de um valor mobiliário.

Depois de vermos qual o enquadramento das cláusulas de rescisão em sede de IVA e de IRS, dedicar-nos-emos, então, ao seu enquadramento em sede de IRC.

O IRC é um imposto sobre os rendimentos das pessoas coletivas. Assim, diz-se que o IRC é *(i)* um imposto direto, ou seja, é um imposto cuja tributação incide diretamente sobre a pessoa que se pretende que suporte o encargo correspondente (Vasques, 2011: 189), *(ii)* um imposto pessoal, na medida em que a tributação se faz de acordo com a situação pessoal dos sujeitos passivos (Vasques, 2011: 193), *(iii)* um imposto com taxa geral única, prevendo-se, apenas, algumas taxas diferentes, consoante a atividade desenvolvida pelo sujeito passivo e as especificidades do rendimento obtido e *(iv)* um imposto periódico, porquanto o facto gerador repete-se e protela-se no tempo, considerando que os rendimentos sujeitos a tributação são apurados ao longo do ano e só no final é que se consegue apurar quais os rendimentos totais do sujeito passivo (Vasques, 2011: 201).

No artigo 2.º, do CIRC, encontramos a principal norma de incidência subjetiva do IRC. Assim, são sujeitos passivos de IRC *(i)* as sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e demais pessoas coletivas de direito público ou privado, com sede ou direção efetiva em território português (alínea a), do n.º 1, do artigo 2.º, do CIRC), *(ii)* as entidades desprovidas de personalidade jurídica cujos rendimentos não sejam tributados em IRS ou em IRC diretamente na titularidade de pessoas singulares ou coletivas (alínea b), do n.º 1, do artigo 2.º, do CIRC) e *(iii)* as entidades que, independentemente de terem ou não personalidade jurídica, não tenham sede ou direção efetiva em território português, mas que aí obtenham rendimentos não sujeitos a IRS (alínea c), do n.º 1, do artigo 2.º, do CIRC).

Quanto à incidência objetiva do IRC, no artigo 3.º, do CIRC, encontramos, também, a sua principal regra de incidência real. Assim, encontram-se sujeitos a IRC *(i)* os lucros dos sujeitos passivos constantes da alínea a) e b) do n.º 1, do artigo 3.º, do CIRC, que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola (alínea a), do n.º 1, do artigo 3.º, do CIRC), *(ii)* o rendimento global, correspondente à soma algébrica dos rendimentos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS e, bem assim, dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, dos sujeitos passivos constantes da alínea a) e b) do n.º 1, do artigo 3.º, do CIRC, que não exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola (alínea b), do n.º 1, do artigo 3.º, do CIRC), *(iii)* o lucro imputável a estabelecimento estável situado em território português de entidades não tenham sede ou direção efetiva em território português, mas que aí obtenham rendimentos não sujeitos a IRS (alínea c), do n.º 1, do artigo 3.º, do CIRC) e *(iv)* os rendimentos das diversas categorias, consideradas para efeitos de IRS e, bem assim, os incrementos patrimoniais obtidos

a título gratuito por entidades não tenham sede ou direção efetiva em território português, mas que aí obtenham rendimentos não sujeitos a IRS e que não possuam estabelecimento estável ou que, possuindo-o, não lhe sejam imputáveis (alínea d), do n.º 1, do artigo 3.º, do CIRC).

Ao contrário do que sucede no IRS, no IRC não se utiliza a expressão rendimento, considerando que os sujeitos passivos, aqui, não são pessoas singulares, mas, sim, coletivas, pelo que se utiliza o conceito de lucro tributável. Este é definido no artigo 17.º, n.º 1, do CIRC, como a “soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código”.

Assim, com base na contabilidade dos sujeitos passivos, deverá somar-se ao resultado líquido do exercício em causa as variações patrimoniais positivas e negativas verificadas nesse mesmo exercício, que não estejam já refletidas no resultado líquido do sujeito passivo (Martins, 2014: 271-272).

Ao lucro tributável são deduzidos os gastos e as perdas que o sujeito passivo registar e que tenham sido necessários para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC (artigo 23.º, do CIRC).

Apurado o lucro tributável, deverá, depois, apurar-se qual o montante desse lucro tributável que será efetivamente sujeito a tributação. Assim, nos termos do artigo 15.º, n.º 1, do CIRC, ao lucro tributável deverão ser subtraídos os prejuízos fiscais obtidos pelo sujeito passivo (alínea a) do artigo 15.º, n.º 1, do CIRC) e os benefícios fiscais que devam ser deduzidos ao lucro tributável (alínea b) do artigo 15.º, n.º 1, do CIRC), obtendo-se, desse modo, a matéria coletável.

Depois de apurada a matéria coletável, deverá ser aplicada a taxa geral prevista no artigo 87.º, n.º 1, do CIRC, que, atualmente, ascende a 23%, sem prejuízo das exceções previstas nos n.ºs 2 a 5 do artigo 87.º, do CIRC, os quais preveem taxas diferentes consoante as especificidades da atividade desenvolvida pelo sujeito passivo (n.ºs 2, 3 e 5) e a localização geográfica do sujeito passivo e o tipo de rendimento obtido (n.º 4).

3.2. As sociedades desportivas

As sociedades desportivas são uma figura relativamente recente. Com efeito, apenas após a criação da nova Lei de Bases do Desporto, a qual consta da Lei n.º 30/2004, de 21 de Julho, a lei regulou o regime jurídico das sociedades desportivas.

Na antiga Lei de Bases do Sistema Desportivo, aprovada pela Lei n.º 1/90, de 13 de Janeiro, apenas se fazia alusão aos clubes, os quais eram definidos como “pessoas coletivas de direito privado que tenham como escopo o fomento e a prática direta de atividades desportivas” (artigo 20.º, n.º 1, da Lei n.º 1/90, de 13 de Janeiro).

Esta Lei foi, no entanto, revogada pela Lei n.º 30/2004, de 21 de Julho, a qual estabeleceu uma nova Lei de Bases do Desporto, tendo-se nela previsto o conceito de Clube como sendo “a pessoa coletiva de direito privado cujo objeto seja o fomento e a prática direta de atividades desportivas e que se constitua sob forma associativa e sem intuítos lucrativos, nos termos gerais de direito” (artigo 18.º da Lei n.º 30/2004, de 31 de Julho) e o conceito de sociedade desportiva, a qual ficou definida como “a pessoa coletiva de direito privado, constituída sob a forma de sociedade anónima, cujo objeto é, nos termos regulados por diploma próprio, a participação em competições profissionais e não profissionais, bem como a promoção e organização de espetáculos desportivos e o fomento ou desenvolvimento de atividades relacionadas com a prática desportiva profissionalizada dessa modalidade” (artigo 19.º, n.º 1, da Lei n.º 30/2004, de 31 de Julho).

O “diploma próprio” que regulava o objeto das sociedades desportivas era, na altura, o Decreto-Lei n.º 67/97, de 3 de Abril, o qual continha o Regime Jurídico das Sociedades Desportivas, e que, no seu artigo 2.º, n.º 1, continha uma definição de sociedade desportiva decalcada da que já constava da Lei de Bases do Desporto: “pessoa coletiva de direito privado, constituída sob a forma de sociedade anónima, cujo objeto é a participação numa modalidade, em competições desportivas de carácter profissional, salvo no caso das sociedades constituídas ao abrigo do artigo 10.º, a promoção e organização de espetáculos desportivos e o fomento ou desenvolvimento de atividades relacionadas com a prática desportiva profissionalizada dessa modalidade”.

Este diploma veio, mais tarde, a ser revogado e substituído pelo Decreto-Lei n.º 10/2013, de 25 de Janeiro, o qual se encontra atualmente em vigor, sendo, hoje, este o RJSD, e do qual se retira que “entende-se por sociedade desportiva a pessoa coletiva de direito privado, constituída sob a forma de sociedade anónima ou de sociedade unipessoal por quotas cujo objeto consista na participação numa ou mais modalidades, em competições desportivas, na promoção e organização de espetáculos desportivos e no fomento ou desenvolvimento de atividades relacionadas com a prática desportiva da modalidade ou modalidades que estas sociedades têm por objeto” (artigo 2.º, n.º 1, do RJSD).

Assim, hoje em dia, as sociedades desportivas não se limitam, apenas, à forma de sociedades anónimas, podendo ser, também, sociedades unipessoais por quotas.

As sociedades desportivas podem ser criadas de raiz (alínea a), do artigo 3.º, do RJSD), por transformação de clubes desportivos em sociedades desportivas (alínea b), do artigo 3.º, do RJSD) ou pela personalização jurídica de uma equipa que participe ou pretenda participar, em competições desportivas (alínea c), do artigo 3.º, do RJSD).

Quanto ao regime fiscal aplicável às sociedades desportivas, nos termos do disposto no artigo 29.º, do RJSD, “[o] regime fiscal das sociedades desportivas consta de lei especial, aplicando-se-lhes diretamente, na falta desta, as leis tributárias gerais”.

Este regime fiscal especial consta da Lei n.º 103/97 de 13 de Setembro, a qual foi recentemente alterada pela Lei n.º 56/2013, de 14 de Agosto.

3.3. O tratamento contabilístico e fiscal das cláusulas de rescisão

Antes mesmo de avançarmos para a análise contabilística e fiscal das cláusulas de rescisão, façamos um breve enquadramento das remunerações pagas ao jogador e do próprio jogador, enquanto ativo, na contabilidade do Clube/SD.

Com efeito, como já foi anteriormente avançado, os jogadores representam para o Clube/SD um verdadeiro ativo intangível. Importa começar por definir o que significa ativo intangível. De acordo com a IAS 38⁵⁷ “[u]m ativo intangível é um ativo não monetário identificável sem substância física”. O conceito é depois concretizado da seguinte forma: “Um ativo satisfaz o critério da identificabilidade na definição de um ativo intangível quando: (a) For separável, i.e. capaz de ser separado ou dividido da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, seja individualmente ou em conjunto com um contrato, ativo ou passivo relacionado; ou (b) Resultar de direitos contratuais ou de outros direitos legais, quer esses direitos sejam transferíveis quer sejam separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações”.

Embora também se baseie na IAS 38, a NCRF 6, relativa aos ativos intangíveis define o que deve ser entendido por “ativo” da seguinte forma: “é um recurso (a) controlado por uma entidade como resultado de acontecimentos passados; e (b) do qual se espera que fluam benefícios económicos futuros para a entidade”. Só depois se reproduz o que a IAS 38 define como ativo intangível: “é um ativo não monetário identificável sem substância física”.

⁵⁷ Recorde-se que a IAS 38 – Ativos Intangíveis é uma Norma Internacional de Contabilidade e foi adotada pelo Regulamento (CE) n.º 2236/2004, da Comissão, de 29 de Dezembro, com as alterações dos Regulamentos (CE) n.º 211/2005, da Comissão, de 4 de Fevereiro e n.º 1910/2005, da Comissão, de 8 de Novembro.

Ora, se o jogador, embora não seja um ativo monetário⁵⁸, tem substância física, porque o contabilizam os Clubes/SD como ativo intangível? Pois bem, a única resposta plausível parece ser a de que o que está em causa não é o jogador *per se*, mas, sim, os já exaustivamente estudados direitos económicos associados ao jogador.

Com efeito, o jogador não é, nem pode ser, um ativo (tangível ou intangível), pois os Clubes/SD (e de resto, qualquer outra pessoa, singular ou coletiva, com ou sem personalidade jurídica) jamais poderiam ser proprietários de pessoas.

O que os Clubes/SD consideram como ativos intangíveis são os direitos económicos que detêm relativamente a cada jogador.

Efetivamente, os direitos económicos parecem enquadrar-se na definição de ativos intangíveis, porquanto preenchem os requisitos de “ausência de substância física”, “controlo decorrente de acontecimentos passados” e “geração de benefícios económicos futuros”.

Quanto ao primeiro requisito, não parecem levantar-se grandes problemas: os direitos económicos não têm substância física – no sentido de que não são palpáveis, nem perceptíveis através do tato –, embora possam ser representados por uma forma física, nomeadamente documental.

Quanto ao segundo requisito, a NCRF 6 indica-nos que “[u]ma entidade controla um ativo se tiver o poder de obter benefícios económicos futuros que fluam do recurso subjacente e puder restringir o acesso de outros a esse benefícios”. Ora, parece-nos que tal situação se encontra totalmente preenchida, tendo em conta que o Clube/SD, ao deter os direitos económicos do jogador, pode deles retirar um benefício económico, não só relacionado com a exploração comercial do jogador, mas também quando alienar tais direitos, através de uma transferência para outro clube⁵⁹. Também se afigura inegável que o Clube/SD pode restringir o acesso de outros a esse benefício, ou seja, até que ocorra uma transferência ou o jogador queira rescindir o contrato, apenas um Clube/SD pode deter estes direitos.

Quanto ao terceiro requisito, a NCRF 6 indica-nos que “[o]s benefícios económicos futuros que fluam de um ativo intangível podem incluir rédios da venda de produtos ou serviços, poupanças de custos, ou outros benefícios resultantes do uso do ativo pela entidade”. Com

⁵⁸ Pois não se trata de dinheiro.

⁵⁹ Note-se que, ao contrário do que possa ser alegado, o preenchimento do requisito do controlo do ativo não pode estar, apenas, limitado à propriedade do ativo, no sentido técnico-jurídico ou legal. Assim, ainda que o sujeito não tenha a propriedade, pode, ainda assim, contabilizar o ativo como ativo intangível. A tónica parece estar na obtenção ou não de benefícios económicos futuros, como critério definidor de ativo intangível (Silva, 2005: 51-52).

efeito, quer o rendimento decorrente da exploração comercial do jogador, quer uma futura alienação dos direitos económicos a ele associados, produzirão sempre benefícios económicos futuros.

Assim, verifica-se que os direitos económicos associados aos jogadores e detidos pelos Clubes/SD deverão ser reconhecidos na contabilidade como “ativos intangíveis” e, portanto, refletidos na conta 446, relativa a “Outros ativos intangíveis”.

Quando o Clube/SD adquire o jogador terá de proceder à sua contabilização. O problema que se tem colocado é o de saber como e qual o critério para a contabilização deste tipo de ativos intangíveis. Alguns Clubes/SD têm utilizado o critério do custo de aquisição e outros clubes têm utilizado o critério do valor de mercado (Constantino, 2006: 67-69). A IAS 38 e a NCRF 6 recomendam a utilização do critério do custo de aquisição.

Tendo chegado a este ponto, impõe-se saber o que sucederá se houver rescisão antecipada do contrato de trabalho ou transferência para outro Clube antes de decorrido o tempo de vigência do contrato de trabalho.

O problema não é novo, embora seja recente. A Administração tributária já se pronunciou relativamente a esta matéria, por via da Circular n.º 12/2011, da Direção de Serviços de IRC, tendo limitado a discussão a duas hipóteses. Assim, a perda do ativo intangível decorrente da rescisão antecipada ou da transferência do jogador pode ser entendida como (i) uma perda por imparidade ou (ii) como um gasto dedutível, através da dedução da quota de amortização que ainda não tiver sido amortizada. Vejamos, pois, as duas situações e o seu tratamento em sede de IRC.

Começemos por analisar em que consistem as perdas por imparidade, primeiro, numa perspetiva contabilística, e, num segundo momento, numa perspetiva fiscal. A NCRF 12, relativa às imparidades de ativos, define perdas por imparidade como “o excedente da quantia escriturada de um ativo, ou de uma unidade geradora de caixa, em relação à sua quantia recuperável”. ANDREIA PEREIRA DA COSTA (2011, 145-146) explica este fenómeno, porventura de forma mais clara: “Caso a quantia escriturada de um ativo (ou unidade geradora de caixa) exceda a sua quantia recuperável, que corresponde ao valor mais elevado entre o justo valor menos o custo de venda (perspetiva de alienação) e o valor de uso (perspetiva de utilização) do ativo, o ativo está em imparidade, devendo a entidade que o detém fazer uma estimativa formal da quantia recuperável, sempre que tenha indícios de que um ativo (ou unidade geradora de caixa) pode estar em imparidade. Caso a quantia recuperável de um ativo seja inferior à sua quantia escriturada, a quantia escriturada do ativo deve ser reduzida para a sua quantia

recuperável, sendo esta redução uma perda por imparidade, a qual deve ser imediatamente reconhecida nos resultados”.

As situações mais frequentes de perdas por imparidade são as de perda total ou danificação do ativo. Nesta situação, a quantia recuperável do ativo será, em princípio, inferior à sua quantia escriturada, porquanto se o ativo se encontra registado contabilisticamente como tendo o valor de, por exemplo, € 100,00, se o ativo for totalmente destruído, a quantia recuperável dele decorrente será, em princípio, inexistente. Assim, a contabilidade terá de se ajustar à realidade, devendo o ativo passar a ser escriturado de acordo com a sua quantia recuperável, devendo registar-se, por outro lado, a imparidade obtida. Por isso, se o bem valia 100 e agora vale zero, regista-se uma imparidade de 100.

Em termos fiscais, as perdas por imparidade são consideradas, expressamente, como gasto fiscalmente dedutível, nos termos do disposto no artigo 23.º, n.º 2, alínea h), do CIRC, embora já se pudesse entender dedutível à luz da regra geral prevista no artigo 23.º, n.º 2, do CIRC.

Contudo, o legislador não permitiu que todas as perdas por imparidade fossem dedutíveis. Assim, de entre as perdas por imparidade em ativos correntes⁶⁰, apenas as relativas aos inventários (artigo 28.º, do CIRC), às dívidas a receber (artigo 28.º-A, do CIRC) e aos créditos (artigos 28.º-A, n.º 1, alínea a), e 28.º-B, do CIRC) são dedutíveis para efeitos fiscais. Já no que respeita às perdas por imparidade em ativos não correntes⁶¹, apenas são aceites aquelas que decorram de “causas anormais comprovadas, designadamente desastres, fenómenos naturais, inovações técnicas excepcionalmente rápidas ou alterações significativas, com efeito adverso, no contexto legal” (artigo 31.º-B, do CIRC).

No caso dos ativos não correntes, existe uma limitação relevante imposta pelo legislador nesta matéria: apenas podem ser deduzidos estes tipos de perdas por imparidade, caso a Administração tributária conceda autorização prévia para tal, devendo o sujeito passivo requerê-lo de forma fundamentada, até ao final do primeiro mês do período de tributação

⁶⁰ Consideram-se ativos correntes aqueles que (i) se espera que sejam realizados, ou se pretendem que sejam vendidos ou consumidos, no decurso normal do ciclo operacional da entidade, (ii) estejam detidos essencialmente para a finalidade de serem negociados, (iii) se espera que sejam realizados num período de doze meses após a data do balanço ou (iv) seja caixa ou ativo equivalente de caixa, exceto se for limitada a troca ou o uso para liquidar um passivo pelo menos doze meses após a data do balanço (cf. NCRF 8 – Ativos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas).

⁶¹ São ativos não correntes, todos aqueles que não possam ser considerados ativos correntes de acordo com algum dos critérios *supra* referidos (cf. nota 61).

seguinte ao da ocorrência dos factos que determinaram a existência da perda por imparidade em causa (artigo 31.º-B, n.º 2, do CIRC). Aparentemente, esta resiliência da Administração tributária em permitir que os sujeitos passivos deduzam fiscalmente as perdas por imparidade com total liberdade prende-se com “o subjetivismo inerente ao cálculo do justo valor menos os custos de vender e do valor de uso, o qual poderia dar espaço excessivo ao apuramento do resultado tributável” (Costa, 2011: 146-147).

Vejam, agora, em que consistem as chamadas amortizações. Na prática e em termos muito simplistas, o Clube/SD, ao adquirir os direitos económicos de um jogador, tem de integrar um ativo intangível na sua contabilidade, como já referido, contabilizando esse ativo na conta 446. Tratando-se de um ativo intangível está sujeito às chamadas amortizações. Segundo a NCRF 6, amortização consiste na “imputação sistemática da quantia depreciável de um ativo durante a sua vida útil”. Ou seja, o Clube/SD deve calcular o tempo de vida útil que aquele ativo presumivelmente terá e refletir a quantia depreciável anualmente ao valor do ativo.

Cumprе recordar que ao lucro tributável são dedutíveis todos os gastos ou perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC, nos termos do disposto no artigo 23.º, n.º 1, do CIRC, procedendo-se, depois, a uma enumeração não exaustiva de gastos ou perdas fiscalmente dedutíveis, de entre os quais se encontram as amortizações, na alínea g), do n.º 2, do artigo 23.º, do CIRC. Para efeitos fiscais, são consideradas amortizações, enquanto gastos fiscalmente dedutíveis, “os elementos do ativo sujeitos a depreciação, considerando-se como tais (...) os ativos intangíveis” (artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do CIRC).

As amortizações são de tal forma relevantes na matéria fiscal que o legislador criou um regime fiscal separado, que concretiza esta matéria, constante do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro.

No artigo 30.º, do CIRC encontram-se previstos os métodos de cálculo das amortizações, sendo que a regra geral – ou seja, aquele que a Administração tributária entende dever ser o método preferencial – é a de utilização do método da linha reta ou das quotas constantes, segundo o qual “o desgaste é diretamente proporcional ao tempo e resulta da divisão da quantia depreciável pelo número de anos de vida útil dos ativos, sendo as depreciações/amortizações contabilizadas por quantitativos iguais em cada exercício” (Costa, 2011: 130-131). No regime fiscal das depreciações e amortizações encontramos, também, um artigo dedicado a esta matéria – artigo 5.º, n.º 1, do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro. Ora, o legislador criou uma tabela (Tabela I, anexa ao Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro) que contém algumas taxas de amortização a utilizar nos ativos

mais comuns, onde, desde já se avança, não se encontram, como seria de esperar, por não ser comum, os ativos relacionados com os direitos económicos dos jogadores.

No entanto, não se deixa de estranhar porque teve o legislador o cuidado de regular esta matéria especificamente para as SD. Com efeito, no artigo 3.º, n.º 1, do RFSD, o legislador especificamente prevê que “as amortizações dos ativos intangíveis correspondentes aos direitos de contratação dos jogadores profissionais” são aceites como gastos. Também nos termos do artigo 3.º, n.º 4, do RFSD, determina-se que “[a] quota anual de amortização que pode ser aceite como gasto fiscal é a que corresponde à aplicação das taxas de amortização determinadas em função da duração do contrato celebrado com a sociedade, utilizando o método das quotas constantes”, caso contrário, não poderão considerar como gasto dedutível para efeitos fiscais as amortizações.

Ora, já decorria do próprio CIRC que as amortizações de ativos intangíveis são aceites como gastos e que o método das quotas constantes é o mais adequado à situação em causa e também já se revelava assente que o período de vida útil do ativo em causa era o da duração do contrato – como não podia deixar de ser. Pelo que se revela, de certa forma, inútil a repetição reguladora desta matéria pela via legislativa.

Concretizando e exemplificando em que consiste o método das quotas constantes, suponhamos que o Clube/SD celebrou um contrato com o jogador cuja duração nele prevista e acordada é de três anos (ou épocas) e que o adquiriu por três milhões de euros. Em face de tal situação, o Clube/SD deverá presumir que o seu ativo terá uma vida útil de três anos, pelo que deve refletir a quantia depreciable em cada ano de vida útil, de modo a que, no final dos três anos, o ativo tenha um valor contabilístico igual a zero. Deste modo, no final do primeiro ano o ativo valerá dois milhões de euros, no final do segundo ano valerá um milhão de euros e no final do terceiro ano – altura em que o ativo deverá ser totalmente amortizado – valerá zero.

Ora, vejamos, então, quais os efeitos que uma rescisão antecipada do contrato desportivo ou a transferência do jogador, antes de findo o contrato, para outro clube, tem na contabilização do ativo em causa.

Na prática, o problema coloca-se na medida em que, quando ocorre rescisão ou transferência antecipada, o Clube/SD perde um ativo. O que sucede com esse ativo? Deve o Clube/SD pedir autorização à Administração tributária para poder deduzir uma perda por imparidade ou deve o Clube/SD deduzir a quota-parte da amortização que não foi deduzida?

A Administração tributária entendeu, na já referida Circular n.º 12/2011, que a segunda hipótese é a que melhor se coaduna com a situação concreta: “[A] revogação dos contratos de

trabalho desportivos celebrados entre os Clubes/Sociedades Anónimas Desportivas (SAD) e os jogadores não pode ser considerada uma situação anormal ou estranha à atividade desenvolvida pelos Clubes/SAD, enquadrável no conceito de desvalorização excecional e sujeita a comprovação nos termos dos números 2 a 4 do artigo 38.º do Código do IRC. Embora imprevisível no momento em que o Clube/SAD celebrou o contrato, a revogação dos contratos de trabalho desportivos constitui um ato de gestão que visa, designadamente, reduzir os encargos associados a estes atletas ou libertar vagas no plantel, não sendo por isso consideradas desvalorizações excecionais” (parágrafo 2 da Circular n.º 12/2011).

À primeira vista, poderia pensar-se que a Administração tributária incorreu em erro sobre os pressupostos de direito, dado que é difícil aceitar que a rescisão ou transferência dos jogadores é para o Clube/SD um “ato de gestão” e, muito menos, que os Clubes/SD rescindem ou transferem jogadores apenas porque querem “reduzir os encargos associados a estes atletas ou libertar vagas no plantel”.

No entanto, uma análise mais cuidada faz com que tenhamos de concordar com a Administração tributária, embora em termos diferentes.

Vejam: a rescisão não é, de todo, uma situação previsível pelo Clube/SD, nem no momento em que é celebrado o contrato de trabalho com o jogador, nem em qualquer outro momento, a não ser quando a decisão é tomada pelo Clube/SD (o que não se sabe quando ou, se quer, se vai suceder) ou comunicada pelo jogador ao Clube/SD. Mas será que podemos falar, aqui, em “ato de gestão”?

Numa situação de transferência do jogador, não chocaria admiti-lo. Com efeito, o Clube/SD decide transferir os direitos económicos dos jogadores pelas mais variadas razões, que não são aqui atendíveis, mas que, ainda assim, se integram nas decisões de gestão do plantel dos Clubes/SD.

Já quando é o jogador a rescindir o contrato, é mais difícil aceitar que se trate de um ato de gestão, porquanto o Clube não decide, em momento algum, “desfazer-se” do ativo em causa.

Continuemos a analisar a posição da Administração tributária nesta matéria, que, no parágrafo 3 da Circular n.º 12/2011, afirma que “[n]a revogação do contrato de trabalho desportivo antes deste terminar, o que está em causa é uma alteração da duração efetiva do contrato celebrado entre o jogador e o Clube/SAD, ou seja, do período de vida útil do ativo”.

Ora, temos de concordar totalmente com esta afirmação. Com efeito, não estamos perante o desaparecimento do ativo, ou seja, da sua forma física, mas, sim, do encurtamento (esperado ou não) da vida útil do referido ativo no clube/SD. Por isso mesmo, “uma vez alterada a duração do contrato celebrado entre o jogador e o Clube/SAD, este deve reconhecer como

gasto desse período a quota-parte da amortização que ainda não foi considerada como gasto” (cf. parágrafo 4 da Circular n.º 12/2011).

Quer isto dizer que não podemos aceitar a existência de uma perda por imparidade de um ativo não corrente. E não podemos fazê-lo porque a situação em análise não se coaduna com a definição de perda por imparidade. Como vimos, a perda por imparidade consiste na diferença entre o valor escriturado do ativo e o valor recuperável do mesmo, após a ocorrência de um evento fortuito que levou à sua anormal depreciação. Mas, no fundo, numa situação de perda por imparidade, em regra, o ativo não deixa de estar na esfera do seu titular – continua a haver controlo do ativo. Não é essa a situação em causa. Antes se trata de um “desaparecimento” total do ativo da esfera do seu (agora antigo) titular. A “pedra de toque” da situação que temos vindo a analisar não está na previsibilidade ou não do desaparecimento do ativo, mas, sim, no efetivo desaparecimento do ativo da esfera do seu titular ou não.

A solução oferecida pela Administração tributária é, assim, a que melhor se coaduna com as especificidades da situação: o Clube/SD deve averiguar qual a quota-parte da amortização que não conseguiu amortizar (por ter sido encurtado o tempo de vida útil do ativo), reduzindo o valor do ativo a zero e deduzindo essa quota-parte, enquanto gasto fiscalmente dedutível, nos termos do disposto no artigo 23.º, do CIRC.

4. O enquadramento tributário dos direitos de imagem

Quando analisámos os três tipos de direitos que são constituídos na esfera dos clubes, por via da celebração de um contrato desportivo, vimos que um deles constitui a cedência de direitos de imagem coletivos e, por vezes, individuais ao clube, que lhe permitem explorar a imagem do jogador, respetivamente, no exercício da sua atividade desportiva e fora dela.

Por essa cedência, o jogador poderá receber, para além e de forma acessória da sua remuneração salarial, uma quantia a título de cedência parcial dos seus direitos de imagem (ou, melhor dizendo, do direito de exploração da sua imagem), pelo facto de participar no espetáculo e contribuir para a sua exploração.

Daí que importe fazer uma breve análise do enquadramento tributário dos montantes pagos ao jogador a título de cedência de direitos de imagem, utilizando o mesmo raciocínio de incidência anteriormente seguido, em sede de IRS e em sede de IRC.

Tal como temos vindo a referir, o primeiro passo para se chegar à conclusão de que um certo rendimento é tributado em IRS é a determinação da sua natureza jurídica para depois se

partir para o enquadramento do rendimento numa das categorias de IRS, que delimitam a incidência objetiva deste imposto.

Como referido, a quantia paga ao jogador a título de aquisição do direito de explorar a sua imagem deve ser, precisamente, qualificada como a aquisição de um direito de exploração da imagem de outrem, por via da celebração de um contrato desportivo, que permite ao Clube explorar económica e comercialmente a imagem do jogador, daí retirando uma vantagem económica. Relembremos, no entanto, que o acordo de cedência dos direitos de imagem (quer coletivos, quer individuais) é autónomo do contrato de trabalho do jogador, porquanto os pressupostos subjacentes a tal acordo não preenchem os pressupostos subjacentes aos contratos de trabalho, conforme previstos no CT.

Visto que está o objeto (cedência de direitos de imagem) e proveniência do rendimento (contratual), vejamos em que categoria se enquadra este tipo de rendimento.

Começemos, precisamente, pela primeira categoria de rendimentos – a Categoria A – na qual, recorde-se, se enquadram os rendimentos do trabalho dependente. Para estarmos perante um rendimento desta categoria é necessário que ele provenha de (i) prestação de trabalho por conta de outrem, ao abrigo de contrato individual de trabalho ou de outro a ele legalmente equiparado (alínea a), do n.º 1, do artigo 2.º, do CIRS), (ii) prestação de trabalho, ao abrigo de contrato de aquisição de serviços ou outro de idêntica natureza, sob a autoridade e a direção da pessoa ou entidade que ocupa a posição de sujeito ativo na relação jurídica dele resultante (alínea b), do n.º 1, do artigo 2.º, do CIRS), (iii) exercício de função, serviço ou cargo públicos (alínea c), do n.º 1, do artigo 2.º, do CIRS) ou (iv) situações de pré-reforma, pré-aposentação ou reserva, com ou sem prestação de trabalho, bem como de prestações atribuídas, não importa a que título, antes de verificados os requisitos exigidos nos regimes obrigatórios de segurança social aplicáveis para a passagem à situação de reforma ou, mesmo que não subsista o contrato de trabalho, se mostrem subordinadas à condição de serem devidas até que tais requisitos se verifiquem, ainda que, em qualquer dos casos anteriormente previstos, sejam devidas por fundos de pensões ou outras entidades, que se substituam à entidade originariamente devedora (alínea a), do n.º 1, do artigo 2.º, do CIRS).

Uma análise superficial daquelas normas poderia levar-nos a concluir que a cedência de direitos de imagem não é enquadrável no âmbito de incidência da Categoria A, porquanto a quantia paga a título de aquisição daqueles direitos pelo Clube não decorre da prestação de trabalho por conta própria.

No entanto, há um aspeto que é muito importante relembrar: os direitos de imagem coletivos, ou seja, aqueles que estão relacionados com a exploração da imagem do jogador no âmbito do exercício da sua atividade, são direitos que, embora não integrem, verdadeiramente, o contrato de trabalho, são provenientes do exercício da prestação laboral desportiva. Quer isto dizer que estes direitos de imagem coletivos existem porque existe um contrato de trabalho validamente celebrado. Os direitos de imagem coletivos não são parte integrante do contrato de trabalho, mas a exploração pelo Clube/SD é feita aquando do exercício da prestação laboral. Uma vez extinto o contrato, o Clube não pode mais explorar os direitos de imagem coletivos do jogador, simplesmente porque o jogador já não integra o coletivo da equipa e já não presta uma atividade laboral que possa ser explorada.

Ora, tendo presente o disposto no n.º 2, do artigo 2.º, do CIRS, segundo o qual “[a]s remunerações referidas no número anterior compreendem, designadamente, ordenados, salários, vencimentos, gratificações, percentagens, comissões, participações, subsídios ou prémios, senhas de presença, emolumentos, participações em multas e outras remunerações acessórias, ainda que periódicas, fixas ou variáveis, de natureza contratual ou não”, teremos, necessariamente, de chegar à conclusão de que as quantias pagas ao jogador, a título de aquisição do direito de explorar a sua imagem é, também, uma componente remuneratória decorrente do contrato de trabalho.

Com efeito, trata-se de uma remuneração acessória decorrente do exercício da prestação desportiva laboral. Tal como refere CLÁUDIA TRABUCO, embora numa perspetiva algo diferente da por nós defendida, a quantia paga a título de aquisição do direito de explorar a imagem do jogador de futebol, “não se revestindo de natureza jurídica de salário, diz respeito a uma participação nas receitas obtidas por via da exploração do direito conexo exclusivo” (Trabuco, 2013:148).

Assim, as quantias pagas ao jogador a título de remuneração pela exploração do seu direito de imagem coletivo, ou seja, apenas e quando o jogador presta a sua imagem no âmbito do exercício da atividade desportiva (por exemplo, nos jogos e treinos ou na celebração dos títulos ganhos pela equipa), deverão ser enquadradas no âmbito da Categoria A, enquanto remunerações acessórias pelo trabalho prestado.

Consequentemente, as quantias pagas ao jogador por via da aquisição dos seus direitos de imagem individuais já não se enquadrará naquela norma. Se o jogador ceder os seus direitos de imagem individuais ao clube, por exemplo, para fins de participação num anúncio publicitário, já não estará a exercer uma atividade no âmbito da sua prestação laboral.

Com efeito, o jogador celebra um contrato de trabalho desportivo com o Clube/SD, cujo objeto é a prestação da atividade desportiva. Toda a atividade que o jogador prestar fora do âmbito de incidência do contrato de trabalho deverá ser enquadrada à margem do contrato de trabalho. Deste modo, a remuneração paga ao jogador pela aquisição do direito de explorar a sua imagem fora do exercício da atividade desportiva deverá ser enquadrada, não na Categoria A (pois não se trata de uma remuneração acessória do contrato de trabalho, mas totalmente separada do mesmo), mas, sim, na Categoria E, enquanto rendimento de capital, porquanto se trata de um rendimento proveniente de um direito, cuja exploração é cedida ao Clube/SD, estando verificadas as características acima referidas de passividade (o jogador não tem de prestar uma atividade para a exploração comercial da sua imagem pelo Clube⁶²) e de não perda do direito (o jogador mantém na sua esfera o direito à imagem, mas cede parte desse direito ao Clube/SD para efeitos de exploração comercial da mesma por este).

Este tem sido o entendimento defendido pela maior parte da doutrina (Santos, 2011: 50) e também pela Administração tributária, que, na Circular n.º 17/2011, de 19 de Maio, entendeu que quando a cedência de direitos de imagem é feita ao Clube/SD a remuneração auferida deve enquadrar-se no âmbito da Categoria A e quando a cedência de direitos de imagem é feita a entidade diferente do Clube/SD deverão os rendimentos daí decorrentes ser enquadrados na Categoria E⁶³.

No que diz respeito ao enquadramento em IRC dos direitos de imagem detidos por sociedades desportivas, esta matéria mereceu a atenção do legislador no regime fiscal das sociedades desportivas, mais precisamente no seu artigo 2.º, n.º 2, segundo o qual “os montantes pagos pela sociedade desportiva a título de exploração dos direitos de imagem dos agentes

⁶² Note-se que, no exemplo que demos segundo o qual o jogador participa num anúncio publicitário promovido pelo Clube/SD, o jogador é remunerado pela prestação do serviço consubstanciado na realização do anúncio *per se*, enquadrando-se tal rendimento no âmbito da Categoria B, enquanto prestação de serviços, e também é remunerado pela utilização da sua imagem para fins comerciais, devendo este rendimento ser enquadrado no escopo da Categoria E. Trata-se de diferentes rendimentos, enquadráveis em diferentes categorias.

⁶³ No nosso entendimento, embora a Administração tributária tenha separado as situações entre “direitos de imagem cedidos ao clube/SAD” e “direitos de imagem cedidos a entidade diferente do clube/SAD”, na prática, a situação por nós exposta parece ser a mesma que foi objeto da nossa análise. O que importa, com efeito, não é a quem são cedidos os direitos de imagem. Ao invés, o que parece ser importante é para que efeitos será utilizada a imagem. De facto, não é a natureza das entidades pagadoras que define o enquadramento tributário das situações, mas, sim, a natureza das remunerações.

desportivos são considerados gastos em percentagem correspondente a 20% do respetivo total”⁶⁴.

Ora, é muito interessante verificar que o legislador se preocupou com esta matéria, regulando-a especificamente e dissipando quaisquer dúvidas que pudessem existir: a SD pode deduzir 20% dos montantes pagos aos jogadores a título de aquisição do direito de exploração da imagem dos jogadores.

No entanto, a solução adotada pelo legislador não deixa de ser criticável, na medida em que visou afastar a regra geral prevista no artigo 23.º, n.º 1, do CIRC, sem razão aparente e sem atender às especificidades da exploração de direitos de imagem pelos Clubes/SD.

Por forma a tornar mais clara esta distinção, recordemos em que consistem as SD: “entende-se por sociedade desportiva a pessoa coletiva de direito privado, constituída sob a forma de sociedade anónima ou de sociedade unipessoal por quotas cujo objeto consista na participação numa ou mais modalidades, em competições desportivas, na promoção e organização de espetáculos desportivos e no fomento ou desenvolvimento de atividades relacionadas com a prática desportiva da modalidade ou modalidades que estas sociedades têm por objeto” (artigo 2.º, n.º 1, do RJSD).

Ora, se o desiderato pelo qual foram criadas as SD é a “promoção e organização de espetáculos desportivos”, será sensato afirmar que a aquisição do direito de explorar a imagem dos jogadores – que são, no fundo, os principais responsáveis pelo espetáculo – não constitui um gasto suportado pelo sujeito passivo para obter o seu rendimento, que estará, dessa forma, sujeito a IRC? Pensamos que não.

A aquisição dos direitos de imagem pelo Clube/SD ao jogador (principalmente os direitos de imagem coletivos) é um meio de obtenção direta de rendimentos pelos Clubes/SD. Os jogadores são a imagem do Clube e é a imagem do Clube que lhe traz uma parte dos rendimentos. Afinal, quanto maior a promoção que o Clube fizer à sua imagem, mais adeptos terá, o que significa um aumento do número de sócios inscritos e quotas pagas, mais bilhetes venderá e mais rendimentos associados ao espetáculo desportivo terá.

O mesmo se dirá quanto às quantias pagas pelos Clubes ao SJPF, a título de direito de transmissão televisiva em canal aberto de jogos dos campeonatos nacionais. Como referido *supra*, os Clubes deverão, ao abrigo do disposto no artigo 38.º, n.ºs 4 e 5, do CCT, celebrado

⁶⁴ Recorde-se que, nos termos do disposto no artigo 2.º, n.º 3, do RFSD, agentes desportivos são “exclusivamente os jogadores e treinadores contratados pela sociedade desportiva”.

entre a LPFP e o SJPF, pagar a este último a aquisição do direito de transmitir por televisão, em canal aberto, os jogos dos campeonatos nacionais.

Ora, não se diga que esta quantia não pode ser considerada como gasto fiscalmente dedutível, porquanto decorre de uma imposição legal, consubstanciando um custo necessário à prossecução da atividade dos Clubes/SD. Pelo que deverão ser fiscalmente dedutíveis, ao abrigo do disposto no artigo 23.º, n.º 1, do CIRC.

Assim, afigura-se-nos criticável, porque desprovida de fundamento, a limitação legal de dedução de tais gastos suportados pelo Clube a 20%.

Aliás, podemos até arriscar dizer que tal limitação consubstancia uma violação inaceitável do princípio da tributação das pessoas coletivas pelo rendimento real, constante do artigo 103.º, n.º 2, da CRP.

Com efeito, tal princípio decorre do princípio geral da capacidade contributiva e da igualdade fiscal e exprime a imposição segundo a qual as empresas devem ser tributadas “por meio do seu rendimento real, aquele que é obtido através da sua contabilidade” (Sanches, 2007: 230).

No fundo, a regra constante daquele preceito visa afastar a possibilidade de as empresas serem tributadas de acordo com o seu rendimento normal ou presumido. O problema colocou-se aquando da rutura com o regime do Estado Novo e da criação da Constituição de 1976, dado que, até essa data, as empresas eram tributadas segundo aquele modelo, o qual tinha por base a tributação das empresas de acordo com o lucro que a empresa presumivelmente havia obtido, tendo em conta a situação do mercado em que a empresa exercia a sua atividade, ou seja, o imposto sobre os rendimentos das empresas era apurado de acordo com o rendimento que deveria ter sido obtido em situações normais de mercado.

Assim, hoje em dia, a coleta do imposto sobre o rendimento das empresas deve ser apurada de acordo com o lucro efetivamente obtido, sendo que, como é fácil de ver, a melhor forma de apurar tal lucro é através da contabilidade dos sujeitos passivos.

Tal não quer dizer que o princípio do rendimento real não possa ser afastado. Tal como todos os outros princípios e preceitos constitucionais, o princípio do rendimento real também não é absoluto, pois pode vir a ser afastado se outros princípios ou preceitos constitucionais estiverem a ser preteridos. O caso paradigmático de preterição do princípio da tributação pelo rendimento real é o mecanismo de apuramento da matéria coletável por métodos indiretos. Sempre que se revelar necessário – mormente por impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável ou por existência de manifestações de fortuna não compatíveis com as declarações

apresentadas – a Administração tributária pode proceder à avaliação indireta dos rendimentos dos sujeitos passivos, com base nos elementos de que disponha, apurando o rendimento normal ou presumido que os sujeitos passivos em causa possam ter tido.

No entanto, fora das situações em que é absolutamente necessário recorrer a métodos de apuramento do rendimento normal ou presumido, para salvaguardar outros princípios ou interesses em causa, “[o] legislador está assim proibido de subtrair ao modelo de tributação pelo rendimento real empresas relativamente às quais, consideradas na sua realidade empresarial e económica, nenhum motivo ou fundamento se vislumbra possa suportar uma exceção” (Nabais, 2013: 177).

Aplicando este princípio ao caso concreto, averiguamos que os gastos com a obtenção de direitos de exploração da imagem dos jogadores são necessários à prossecução da atividade dos Clubes/SD, que têm como objeto a promoção da modalidade desportiva em causa. Ora, não será que a limitação de dedução de tais gastos a 20% do seu total consubstancia uma limitação infundada da tributação pelo rendimento real? Entendemos que sim. Isto porque o lucro real dos Clubes/SD só é apurado quando ao rendimento obtido por estas entidades se possam subtrair os gastos obtidos com o desenvolvimento da sua atividade, como o próprio legislador impõe. Pelo que não se vislumbra qualquer fundamento legítimo que justifique uma exceção ao princípio do rendimento real.

Deste modo, a norma em questão poderá estar a violar o princípio da tributação das empresas pelo rendimento real, na exata medida em que limita injustificadamente o direito de dedução de gastos incorridos com a prossecução da atividade desenvolvida pelo sujeito passivo, o que consubstancia uma limitação ao apuramento do rendimento efetivamente por si obtido.

CONCLUSÃO

O estudo que acabámos de realizar teve como principal objetivo a análise do enquadramento jurídico-tributário das cláusulas de rescisão, partindo de uma análise preliminar destas no âmbito civil, laboral e desportivo e terminando numa análise puramente tributária.

Começámos por ver que as cláusulas de rescisão são um comum elemento do contrato de trabalho desportivo, o qual se afigura um contrato especial de trabalho, dadas as especificidades técnicas da prestação de trabalho desenvolvida, o que conduziu a criação de um regime legal especial.

Em direito civil, a rescisão – chamada de resolução, neste ramo do direito – consiste na extinção retroativa dos efeitos do contrato, pondo termo à relação contratual previamente existente, operando mediante declaração justificada de uma parte à outra. Aceitamos, no entanto, que a necessidade de justificação possa ser afastada, se as partes assim o entenderem e o expressarem contratualmente.

No direito do trabalho, a rescisão pode assumir a forma de resolução pelo trabalhador ou de despedimento com justa causa, consoante seja motivada, respetivamente, pelo trabalhador ou pelo empregador. Neste ramo do direito ambas as formas de rescisão só podem ocorrer caso seja invocada uma justa causa para tal.

Já no direito do trabalho desportivo, a rescisão assume contornos algo diferentes, mercê das especificidades da matéria. Embora a Lei n.º 28/98, de 26 de Junho, a qual estabelece o regime jurídico dos contratos de trabalho dos desportistas, considere a resolução do contrato sem justa causa como ilícita, admite-se que as partes possam afastar tal regra, mediante a estipulação de uma cláusula de rescisão.

Quanto à natureza das cláusulas de rescisão, a doutrina tem vindo a discutir a questão, centrando a problemática na possibilidade ou não de serem cláusulas penais.

Expressámos o nosso entendimento nesta matéria, repudiando a teoria segundo a qual as cláusulas de rescisão são cláusulas penais, porquanto tal significaria admitir que as partes, ao acionarem a cláusula de rescisão, estão a incumprir o contrato. Entendemos, assim, que o objetivo pretendido com a cláusula de rescisão não é acautelar os efeitos de um eventual incumprimento, mas, sim, obstar à situação de incumprimento, mediante o pagamento de uma quantia – que não pode ser entendida como uma indemnização.

Assim, tendo em conta as características descritas, entendemos que as cláusulas de rescisão têm natureza de multas penitenciais.

A celebração de um contrato de trabalho com um jogador de futebol traz, por vezes, a par da consagração de uma cláusula de rescisão, a regulação da matéria dos direitos federativos, dos direitos económicos e dos direitos de imagem – os quais apenas existem porque foi celebrado um contrato de trabalho com o jogador, mas que não fazem parte do contrato de trabalho.

Tal significa que os contratos desportivos celebrados entre os Clubes/SD e os jogadores são contratos híbridos ou mistos: num só contrato formal estabelecem-se vários acordos ou contratos. Assim, contêm um contrato de trabalho (onde se regulam todas as matérias típicas da relação laboral), um acordo de cedência do direito de exploração dos direitos de imagem e um acordo de regulação dos direitos económicos.

Os direitos federativos conferem ao seu titular (o Clube/SD) a possibilidade de registar os seus jogadores na federação ou liga profissional, de modo a que o jogador possa participar nas competições, ao serviço do Clube. São direitos que apenas e só podem ser detidos por um Clube, com o qual o jogador tenha estabelecido um vínculo laboral, por via da celebração do contrato de trabalho.

Os direitos económicos são direitos (que podem ser detidos por Clubes/SD ou por Clubes/SD e os próprios jogadores) a receber prestações de natureza financeira derivadas da transferência dos jogadores para outro Clube/SD. Normalmente, o valor dos direitos económicos coincide com o estipulado na cláusula de rescisão.

Os direitos de imagem podem ser coletivos ou individuais. Os primeiros são sempre cedidos ao Clube/SD (independentemente do consentimento do jogador) e consistem na possibilidade de o Clube/SD poder usar a imagem dos jogadores de uma mesma equipa, no âmbito do desenvolvimento da atividade desportiva. Os segundos nem sempre são cedidos ao Clube/SD e consistem na possibilidade de o Clube/SD utilizar a imagem do jogador para efeitos estranhos a relação laboral e à prestação da atividade desportiva, pelo que estes últimos são materialmente independentes do contrato de trabalho.

Os direitos federativos, económicos e de imagem são direitos acessórios da relação laboral, sendo que os direitos federativos e os direitos de imagem coletivos são essenciais na relação laboral desportiva entre o Clube/SD e os direitos económicos e de imagem individuais não são.

Quanto ao enquadramento em IVA das cláusulas de rescisão, há que analisá-lo da perspetiva da rescisão motivada pelo jogador ou pelo Clube/SD e da perspetiva da transferência do jogador para outro Clube.

Na primeira situação, embora os critérios de incidência objetiva de IVA estejam preenchidos, tendo-se considerado que se poderia tratar de uma operação de prestação de serviços, para efeitos de IVA, porquanto estamos perante uma operação onerosa, sinalagmática e um ato de consumo, excluimos a sujeição desta operação a IVA por considerarmos não estarem preenchidos os critérios de determinação da incidência subjetiva de IVA.

Com efeito, chegámos à conclusão de que o jogador é um sujeito assalariado, que não desenvolve uma atividade económica, nem uma atividade de modo independente. Assim, não poderá a quantia paga ao ou pelo jogador ao Clube/SD estar sujeita a IVA, porquanto não se encontram preenchidos os critérios definidores da incidência subjetiva deste imposto.

Quanto à segunda situação, a transferência dos direitos económicos do jogador para outro clube (sempre mediante o seu consentimento) deverá ser uma operação sujeita a IVA, por imposição expressa do legislador, que a equipara a uma prestação de serviços.

No que respeita ao enquadramento em IRS dos rendimentos recebidos pelo jogador, no âmbito do contrato de trabalho, vimos que o jogador é um trabalhador por conta de outrem, devendo os seus rendimentos estar sujeitos a tributação em sede de IRS e enquadrados na Categoria A.

Os montantes que o jogador receber a título de rescisão pelo Clube/SD do contrato de trabalho são legalmente equiparados a remunerações recebidas por via da prestação de trabalho por conta de outrem.

No entanto, entendemos criticável a opção tomada pelo legislador dado que a quantia recebida pelo jogador, naquela situação, não decorre do exercício da prestação de trabalho, mas, antes e precisamente, da não existência da referida prestação. Por outro lado, também se demonstrou que estas quantias não deveriam ser consideradas rendimento, por não se estar perante um rendimento decorrente do exercício de uma atividade produtora de rendimentos.

Quanto a uma eventual situação em que o jogador receba rendimentos decorrentes da sua transferência para outro Clube/SD, pensamos serem tais rendimentos enquadráveis no escopo da Categoria E, porquanto estamos perante a mera detenção de um elemento patrimonial de natureza mobiliária, cuja fonte produtora permanece na esfera do seu titular e que é por si obtido de forma passiva.

O enquadramento em IRC das cláusulas de rescisão e dos direitos económicos tem de atender ao facto prévio segundo o qual, por um lado, os jogadores são contabilizados como pessoal e, por outro lado, os direitos económicos associados ao jogador são considerados ativo intangível.

Numa situação de rescisão antecipada ou de transferência dos direitos económicos, tem-se discutido se o Clube/SD deve registar na sua contabilidade uma perda por imparidade ou uma amortização da quota-parte que não conseguiu amortizar, por via da rescisão ou transferência.

Concluimos, nesta matéria, que os Clubes/SD não devem registar uma perda por imparidade dado que não estamos perante uma situação em que o ativo tenha sido desvalorizado, por via do seu perecimento de forma fortuita, mas, sim, perante uma situação de encurtamento da vida útil do ativo, para efeitos contabilísticos.

Assim, deve ser registada uma amortização, associada àquele ativo, no valor da quota-parte da amortização que não foi considerada como tal, por forma a reduzir o valor do ativo a zero e deduzindo-se o valor da amortização como gasto fiscalmente aceite.

O enquadramento dos direitos de imagem dos jogadores de futebol deve atender à separação entre direitos de imagem coletivos e direitos de imagem individuais.

Os primeiros devem ser considerados como prestações decorrentes do exercício da atividade laboral, ou seja, remunerações acessórias, e enquadráveis na Categoria A do IRS e tributados como tal.

Os segundos devem ser considerados como rendimentos de capital, porquanto não se tratam de rendimentos conexos com a prestação da atividade laboral em causa, enquadrando-se, assim, na Categoria E e tributados como tal.

Em IRC, vimos que o legislador apenas permite a consideração como gasto fiscalmente dedutível o montante equivalente a 20% da contrapartida paga ao jogador a título de aquisição do direito de utilização da sua imagem.

Acabámos, também, por concluir que aquela norma não se coaduna com as circunstâncias em que o direito de explorar a imagem dos jogadores são adquiridos pelo Clube/SD, podendo arriscar-se dizer que a mesma viola o princípio da tributação pelo rendimento real.

FONTES

- Constituição da República Portuguesa, aprovada pelo Decreto de 10 de Abril de 1976, cuja última alteração consta da Lei n.º 1/2005, de 12 de Agosto.
- Código Civil, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 47344/66, de 25 de Novembro, cuja última alteração consta da Lei n.º 82/2014, de 30 de Dezembro.
- Código do Trabalho, aprovado pela Lei n.º 7/2009, de 12 de Fevereiro, cuja última alteração consta da Lei n.º 28/2015, de 14 de Abril.
- Código do IRC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro, cuja última alteração consta da Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro.
- Código do IRS, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro, cuja última alteração consta da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro.
- Código do IVA, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro, cuja última alteração consta da Lei n.º 63-A/2015, de 30 de Junho.
- Lei Geral Tributária, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, cuja última alteração consta da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de Dezembro.
- Lei n.º 30/2004, de 21 de Julho, que aprovou a Lei de Bases do Desporto.
- Lei n.º 1/90, de 13 de Janeiro, que aprovou a primeira Lei de Bases do Desporto, encontrando-se revogada.
- Lei n.º 28/98, de 26 de Junho, alterada pela Lei n.º 114/99, de 3 de Agosto, que aprovou o Regime Jurídico do Contrato de Trabalho Desportivo.
- Decreto-Lei n.º 67/97, de 3 de Abril, que aprovou o primeiro Regime Jurídico das Sociedades Desportivas, encontrando-se hoje revogado.
- Decreto-Lei n.º 10/2013, de 25 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico das Sociedades Desportivas, tendo revogado o anterior, conforme alterado pelo Decreto-Lei n.º 49/2013, de 11 de abril.
- Lei n.º 103/97, de 13 de setembro, que aprovou o Regime Fiscal das Sociedades Desportivas.
- Lei n.º 56/2013, de 14 de Agosto, que alterou o Regime Fiscal das Sociedades Desportivas.
- Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro, que regulamenta o Regime Fiscal das Depreciações e Amortizações.
- Circular n.º 12/2011, de 19 de Maio de 2011, da Direção de Serviços do IRC, relativa ao desreconhecimento do ativo relativo aos direitos de contratação de jogadores profissionais, por revogação ou rescisão do contrato de trabalho desportivo, ou por cedência temporária de jogadores.
- Circular n.º 17/2011, de 19 de Maio de 2011, da Direção de Serviços do IRS, da Direção de Serviços do IRC e da Direção de Serviços do IVA, relativa aos direitos de imagem.
- Contrato Coletivo de Trabalho celebrado entre a Liga Portuguesa de Futebol Profissional e o Sindicato dos Jogadores Profissionais de Futebol – Publicado no Boletim do Trabalho e Emprego, 1.ª série, n.º 33, de 8 de Setembro de 1999.
- Contrato Coletivo de Trabalho celebrado entre a Liga Portuguesa de Futebol Profissional e o Sindicato dos Jogadores Profissionais de Futebol – Alteração salarial – Publicado no Boletim do Trabalho e Emprego, n.º 34, de 15 de Setembro de 2009.

Contrato Coletivo entre a Liga Portuguesa de Futebol Profissional e o Sindicato dos Jogadores Profissionais de Futebol – Alteração salarial e outras/texto consolidado – Publicado no Boletim do Trabalho e Emprego, n.º 30, de 15 de Agosto de 2012.

Regulamento do Estatuto, da Categoria, da Inscrição e Transferência de Jogadores, aprovado pela Direção da Federação Portuguesa de Futebol, na reunião de 25 de Junho de 2015 – Comunicado Oficial n.º 435, de 30 de Junho de 2015.

Contrato celebrado entre a Federação Portuguesa de Futebol e a Liga Portuguesa de Futebol Profissional, de 1 de Julho de 2013.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Almeida, António Pereira de (2013), *Sociedades comerciais, valores mobiliários, instrumentos financeiros e mercados, Vol. II, 7.ª Edição*, Coimbra, Coimbra Editora.
- Almeida, Marta Machado de (2013), *O IVA nas indemnizações*, Coimbra, Almedina.
- Amado, João Leal (2002), *Vinculação versus liberdade*, Coimbra, Coimbra Editora.
- Amado, João Leal (2003), “As “cláusulas de rescisão” e a Comissão Arbitral Paritária”, *Revista Jurídica do Desporto*, I, pp. 83-93.
- Amado, João Leal, e Daniel Lorenz (2013), “Os chamados «direitos económicos»: o praticante desportivo feito mercadoria?”, *Desporto e Direito, Revista Jurídica do Desporto*, X (29), pp. 189-200.
- Amorim, José de Campos (2007), “Os custos dedutíveis para efeitos de IRC”, *Fiscalidade*, 32, pp. 21-43.
- Aniceto, Ana Luísa Nabais (2007), “Reconhecimento e reversão de perdas de imparidade em unidades geradoras de caixa”, *Revisores e auditores*, 38, pp. 29-35.
- Arnaldo, Afonso e Pedro Vasconcellos Silva (2003), “O IVA e as indemnizações”, *Fisco*, XIV (107/108), pp. 85-96.
- Baptista, Albino Mendes (2002), “Breve Apontamento sobre as Cláusulas de Rescisão”, *Revista do Ministério Público*, 23 (91), pp. 141-147.
- Barreira, Rui (1989), “A tributação das indemnizações no âmbito do IRS”, *Fisco*, 1 (9), pp. 3-6.
- Basto, José Guilherme Xavier de, e Maria Odete Oliveira (2008), “Desfazendo mal-entendidos em matéria de direito à dedução de imposto sobre o valor acrescentado: as recentes alterações do artigo 23.º do Código do IVA”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, 1 (1), pp. 35-71.
- Basto, José Guilherme Xavier de (2007), *IRS: incidência real e determinação dos rendimentos líquidos*, Coimbra, Coimbra Editora.
- Basto, José Guilherme Xavier de (1991), “A tributação do consumo e a sua coordenação internacional”, *Ciência e Técnica Fiscal*, 361, pp. 11-109.
- Basto, José Guilherme Xavier de (1991), “A tributação do consumo e a sua coordenação internacional”, *Ciência e Técnica Fiscal*, 362, pp. 11-209.
- Bastos, Rui Manuel Pereira da Costa (2014), *O direito à dedução do IVA*, Lisboa, Almedina.
- Buj, Remedios Roqueta (1995), *El trabajo de los deportistas profesionales*, Valencia, Tirant lo Blanch.
- Caiado, António Campos Pires e Paulo Jorge Madeira (1999), *Aspectos contabilísticos e fiscais da prestação de contas*, Lisboa, Vislis Editores, Lda.
- Câmara, Paulo (2011), *Manual de Direito dos Valores Mobiliários*, 2.ª Edição, Coimbra, Almedina.
- Campos, Diogo Leite, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, *Lei Geral Tributária – Anotada e Comentada*, 4.ª Edição, Lisboa, Encontro da Escrita, Lda.
- Carro, Miguel Cardenal (2005), “Contrato de trabajo desportivo y derechos de imagen (notas para una aproximación a la evolución del fenómeno en el caso español)”, *I Congresso de Direito do Desporto*, pp. 231-253.

- Carvalhosa, Sofia Barros (2009), “Algumas considerações sobre a decisão proferida pelo Tribunal da Relação de Lisboa no âmbito do Acórdão de 18 de Dezembro de 2007, e que envolve o direito de imagem do praticante desportivo”, *Desporto & Direito, Revista Jurídica do Desporto*, VI (17), pp. 303-320.
- Castro, Carlos Osório de (1998), *Valores mobiliários: conceito e espécies*, 2.^a Edição, Porto, Universidade Católica Portuguesa.
- Catarino, João Ricardo e Vasco Branco Guimarães *et al* (2014) (orgs.), *Lições de Fiscalidade, Volume I*, 3.^a Edição, Coimbra, Almedina.
- Constantino, César Augusto Simões (2006), *A contabilização dos jogadores de futebol nas sociedades anónimas desportivas*, Dissertação de Mestrado em Ciências Empresariais, Porto, Universidade do Porto.
- Cordeiro, António Menezes (2005), *Tratado de Direito Civil Português, Vol. I, Tomo I*, Coimbra, Almedina.
- Cordeiro, António Menezes (2010), *Tratado de Direito Civil Português, Vol. II, Tomo IV*, Coimbra, Almedina.
- Correia, Lúcio (2006), “Contributo para o Estudo da Cláusula Penal/Cláusula de Rescisão no Contrato de Trabalho Desportivo”, *Minerva – Revista de Estudos Laborais*, V (8), pp. 45-142.
- Costa, Andreia Pereira da (2011), *Depreciações e amortizações no SNC: alterações contabilísticas e impacto fiscal*, Lisboa, Wolters Kluwer.
- Faustino, Manuel (2003), “Sobre o sentido e alcance da nova redação do artigo 2.º, n.º 4, do Código do IRS – a tributação das importâncias recebidas por cessação do vínculo contratual com a entidade patronal”, *Fiscalidade*, (13/14), pp. 5-25.
- Fernandes, António Monteiro (2006), *Direito do Trabalho*, 13.^a Edição, Coimbra, Almedina.
- Festas, David de Oliveira (2009), *Do conteúdo patrimonial do direito à imagem*, Coimbra, Coimbra Editora.
- Franco, Tomás Sala (2009), “Las cláusulas rescisórias contractuales del deportista profesional”, *Revista jurídica de deporte y entretenimiento*, (25), pp. 71-79.
- Guerreiro, António Lima (2001), “As indemnizações e o IRS”, *Semanário Económico – Management*, (776), pp. 23-24.
- Laires, Rui (2012), *O IVA nas atividades culturais, educativas, recreativas, desportivas e de assistência médica ou social*, Lisboa, Almedina.
- Laires, Rui (2008), *A incidência e os critérios de territorialidade do IVA*, Coimbra, Almedina.
- Martinez, Pedro Romano (2010), *Direito do Trabalho*, 5.^a Edição, Coimbra, Almedina.
- Martins, António e Ana Maria Rodrigues (2000), “Do lucro contabilístico ao IRC liquidado: uma reflexão sobre a tributação dos rendimentos do capital próprio na esfera empresarial”, *Galileu – Revista de Economia e Direito*, 1 (V), pp. 67-86.
- Miranda, Jorge (1998), *Manual de Direito Constitucional, Tomo IV*, 2.^a Edição, Coimbra, Coimbra Editora.
- Monteiro, António Pinto (2009), “Sobre as “cláusulas de rescisão” dos jogadores de futebol”, em Diogo Leite de Campos (org.), *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Manuel Henrique Mesquita, Vol. 2*, Coimbra, Coimbra Editora.
- Morais, Rui Duarte (2014), *Sobre o IRS*, 3.^a Edição, Coimbra, Almedina.

- Morais, Rui Duarte (2009), *Apontamentos ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas*, Coimbra, Almedina.
- Morán, José María Tovillas (2001), *El tratamiento tributario del derecho de imagen*, Marcial Pons, Madrid.
- Muñiz, Unai Esquibel (2005), *Las denominadas cláusulas de rescisión del contrato del deportista profesional*, Madrid, Dykinson.
- Nabais, Casalta (2013), *Direito Fiscal*, 7.^a Edição, Coimbra, Almedina.
- Olea, Manuel Alonso, e Maria Emilia Casas Baamonde (2001), *Derecho del trabajo*, Madrid, Civitas Ediciones.
- Palma, Clotilde Celorico (2014), *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Lisboa, Almedina.
- Palma, Clotilde Celorico e António Carlos dos Santos (org.) (2014), *Código do IVA e RITI – Notas e Comentários*, Coimbra, Almedina.
- Pereira, Bruno Miranda Alves (2012), “Já ouvimos falar sobre... V – Perdas por imparidade”, *Revista Portuguesa de Contabilidade*, 6 (II), pp. 181-195.
- Pereira, Manuel H. de Freitas (2011), “Relações entre contabilidade e fiscalidade: breve revisitação a propósito da adaptação do Código do IRC às normas internacionais de contabilidade”, em Fernando Araújo, Paulo Otero e João Taborda da Gama (orgs.), *Estudos em memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches, Volume 4*, Coimbra, Coimbra Editora, pp. 949-969.
- Pereira, Paula Rosado (2007), *Estudos sobre IRS: rendimentos de capitais e mais-valias*, Lisboa, Almedina.
- Pereira, Gil Fernandes (2006), *Tratamento fiscal e contabilístico das provisões, amortizações e reavaliações*, 8.^a Edição, s.l., s.n..
- Pérez, Geraldo Luis Acosta (2007), “Los «derechos federativos y económicos» del futbolista (Hacia una definición jurisprudencial de las indemnizaciones de transferencia)”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, 2 (20), pp. 347-355.
- Pinto, Mota Carlos Alberto (1999), *Teoria Geral do Direito Civil*, 2.^a Edição Actualizada, 12.^a Reimpressão, Coimbra, Coimbra Editora.
- Pires, Luís V. B. (2013), “Direitos económicos de um atleta detidos por terceiros – proibição ou regulação?”, *Desporto e Direito, Revista Jurídica do Desporto*, X (29), pp. 179-188.
- Proença, José Carlos Brandão (1982), “A resolução do contrato no Direito Civil”, *Separata do Suplemento ao Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, (XXII).
- Rei, Maria Raquel (2011), “Sociedades anónimas desportivas – O fim lucrativo”, em Rui Pinto Duarte, José Lebre de Freitas, Assunção Cristas e Marta Tavares de Almeida (orgs.), *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Carlos Ferreira de Almeida, Volume IV*, Coimbra, Almedina, pp. 281-291.
- Anon (2002), “Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal”, *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, 191.
- Rodrigues, João (2014), *Sistema de Normalização Contabilística Explicado*, 4.^a Edição, Porto, Porto Editora.
- Rosa, Manuel Álvarez de la (1990), *Pactos indemnizatorios en la extinción del contrato de trabajo*, Madrid, Civitas Ediciones.

- Sanches, J. L. Saldanha, e João Tabora da Gama (2006), “Pró rata revisitado: Actividade económica, atividade acessória e dedução do IVA na jurisprudência do TJCE”, *Ciência e Técnica Fiscal*, (417), pp. 101-130.
- Sanches, J. L. Saldanha (2001), “Conceito de rendimento do IRS”, *Fiscalidade*, (7/8), pp. 33-61.
- Santos, Leonardo Marques dos (2011), “Tributação de desportistas: enquadramento dos rendimentos derivados da exploração de direitos de imagem em sede de IRS”, *Fiscalidade*, (48), pp. 33-56.
- Serra, Adriano Paes da Silva Vaz (1957), “Resolução do contrato”, *Separata do Boletim do Ministério da Justiça*, (68), s.l., s.n..
- Serra, Adriano Paes da Silva Vaz (1956), *Cessão de créditos ou de outros direitos*, Coimbra, Coimbra Editora.
- Silva, Cláudia Patrícia Marques Nazaré Alves Ribeiro (2005), *As Sociedades Anónimas Desportivas de futebol: aspetos jurídicos, contabilísticos e económico-financeiros*, Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Auditoria, Coimbra, Universidade Aberta.
- Telles, Inocêncio Galvão (1982), *Direito das Obrigações*, 4.^a Edição, Coimbra, Coimbra Editora.
- Trabuco, Cláudia (2013), “O direito ao espetáculo e à imagem dos desportistas – cotejo dos direitos português e brasileiro”, *Desporto e Direito, Revista Jurídica do Desporto*, X (29), pp. 129-152.
- Ugalde, Koldo Irurzun e Jaime Segalés Fidalgo (2007), “Cláusula de rescisión: entre el respeto al derecho al trabajo del futbolista y el mantenimiento del mercado de traspasos. Notas a propósito de la STSJ 17-10-2006 (caso Zubiaurre)”, *Revista jurídica de deporte y entretenimiento*, 19, pp. 183-207.
- Varela, Antunes (2006), *Das Obrigações em Geral, Vol. II*, 7.^a Edição, Coimbra, Almedina.
- Vasconcelos, André Polim, e Cristina Pinto (2011), *Regime fiscal das depreciações e amortizações*, Porto, Areal Editores.
- Vasconcelos, Pedro Pais de (2008), *Teoria Geral do Direito Civil*, 5.^a Edição, Coimbra, Almedina.
- Vasques, Sérgio (2011), *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina.
- Xavier, Bernardo da Gama Lobo (1993), *Curso de Direito do Trabalho*, 2.^a Edição, Lisboa, Verbo.
- Yagüe, Francisco Lledó (2000), *Las denominadas cláusulas de rescisión*, Madrid, Dykinson.