

UMA ANÁLISE TRIBUTÁRIA AOS RENDIMENTOS DOS PRATICANTES DESPORTIVOS

Abílio Rodrigues¹

1. A Prática Desportiva e a Tributação

Longe vão os tempos em que o Direito pouco ou nada se ocupava do Desporto. Na verdade, a evolução que se vem fazendo sentir no panorama desportivo, a verdadeira “industrialização” de um fenómeno que em tempos se cingia à prática desportiva, acentuou um conjunto de preocupações não desportivas, de entre as quais destacaremos a tributação. De facto, como não poderia deixar de ser, o Direito Fiscal voltou progressivamente atenções para um fenómeno que se revela substancialmente apelativo do ponto de vista da receita, e que se reveste de um conjunto de especificidades associadas ao tipo de atividade em causa, bem como às operações tradicionalmente praticadas. A tributação dos rendimentos obtidos pelos desportistas assume-se, tanto no panorama desportivo nacional como internacional, como um dos fatores mais relevantes na gestão de uma determinada carreira desportiva. Aliás, a “fatura fiscal” a suportar pelos desportistas associada aos rendimentos obtidos no desempenho da sua atividade influencia diretamente a movimentação dos mesmos no mercado de transferências, na medida em que tem a capacidade de condicionar substancialmente o rendimento líquido que o desportista obtém, seja ele diretamente proveniente da sua atividade desportiva ou de atividades conexas, designadamente a participação em campanhas publicitárias².

Com efeito, assistimos frequentemente a um fenómeno de concorrência fiscal entre as diversas jurisdições, também no campo desportivo. Isto porque, a tributação, além da aptidão de tornar uma determinada competição desportiva mais ou menos apelativa em função da carga fiscal associada aos rendimentos dos seus intervenientes, permite a um determinado país atrair para si os mais conceituados atletas que, naturalmente, possibilitam a obtenção de maiores receitas, ao nível de venda de bilhetes para os eventos desportivos,

¹ Advogado; Investigador do CIJE, Faculdade de Direito da Universidade do Porto.

² A propósito da dimensão económica do desporto, atente-se ao *Deloitte Football Money League 2012*, que concluiu que na época desportiva de 2010/2011 os 20 clubes europeus com mais receitas arrecadaram um total combinado de 4,4 mil milhões de euros. Por sua vez, o *Deloitte Football Money League 2013* destacou o facto de o Real Madrid C.F. ter sido o primeiro clube desportivo de sempre a atingir um volume anual de receitas superior a 500 milhões de euros. Já o *Deloitte Football Money League 2014* destaca o crescimento das receitas dos principais 20 clubes europeus, para um total de 5,4 mil milhões de euros.

de venda de equipamentos ou ainda de direitos televisivos, entre outros³. A acrescentar, também outros agentes desportivos tenderão a exercer preferencialmente a sua atividade num país que ofereça condições fiscais favoráveis⁴. Por outro lado, face aos elevados montantes frequentemente envolvidos, a tributação dos rendimentos dos desportistas assume-se como uma tarefa que carece de um acentuado cuidado.

Nesta exposição pretendemos refletir acerca do enquadramento tributário, em sede de IRS, dos principais e mais frequentes rendimentos dos desportistas, fazendo referência às disposições legais aplicáveis, sejam elas de carácter geral ou especificamente dirigidas aos praticantes desportivos, diferenciando-os do contribuinte comum⁵. Destacaremos, naturalmente, os rendimentos correspondentes ao salário, assim como aqueles que resultam da exploração do direito de imagem dos atletas⁶, remetendo, sempre que possível, para decisões judiciais relacionadas com a matéria em questão, bem como para a posição assumida pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), com referência à doutrina administrativa existente.

2. O Enquadramento Tributário dos Rendimentos dos Desportistas em sede de IRS⁷

O IRS, enquanto imposto destinado a tributar os rendimentos das pessoas singulares, incide sobre o valor anual dos rendimentos associados às várias categorias definidas no CIRS, ainda que provenientes de atos ilícitos. A ele, estarão sujeitas as pessoas singulares que

³ Estes, eventualmente, os principais efeitos diretos. Ainda assim, não deverão ser desconsiderados efeitos como a própria divulgação do nome e da imagem da competição desportiva e do país que a ela se associa, facto que terá, também ele, um forte impacto económico.

⁴ Importa a este propósito recordar a importância do empresário desportivo no panorama do desporto profissional, sendo certo que o mesmo terá um papel fundamental nos fluxos económicos existentes e no destino profissional dos principais praticantes desportivos.

⁵ Veja-se, para uma análise resumida às normas fiscais especificamente destinadas ao desporto, ALEXANDRE MIGUEL MESTRE, *O Desporto na Lei – Um Percorso pelo ordenamento jurídico estatal português*, Vida Económica, 2014, pp. 153-164.

⁶ Note-se que utilizamos indistintamente as designações: “desportista”, “praticante desportivo”, “atleta”, ou, em alguns casos “jogador”.

⁷ Fruto da reforma fiscal de 1989 vigorou em Portugal, de 1989 a 2007, um regime transitório, instituído pelo Decreto-Lei nº 442-A/88, de 30 de novembro, que enquadrava em sede de IRS os rendimentos dos desportistas. Neste particular, salienta-se o artigo 3º A, que incluiu os praticantes e os árbitros, excluindo os docentes, treinadores, pessoal médico e dirigentes desportivos. Este regime favorecia a tributação dos rendimentos dos desportistas, na medida em que criava uma situação de tributação parcial em sede de IRS e permitia aos contribuintes a opção pelo englobamento dos rendimentos auferidos exclusivamente na sua atividade desportiva, profissional ou amadora, com dedução integral dos prémios de seguros de doença, de acidentes pessoais e seguros de vida, sendo que a regra geral permite apenas a dedução à coleta de 25% dos referidos montantes, com limites. Por outro lado, permitia ainda a opção pela tributação autónoma dos rendimentos ilíquidos auferidos exclusivamente na atividade desportiva através da aplicação de uma taxa correspondente a 60% da taxa de IRS aplicável, originando uma taxa de IRS reduzida. Em 2004, ocorreu o primeiro incremento de 10% para 70% da taxa de IRS aplicável, o que se verificou sucessivamente até ao ano de 2007 em que foram atingidos os 100% da taxa de tributação aplicável, alcançando-se, assim, o final do regime transitório aplicável aos praticantes desportivos.

residam em território português ou aquelas que não residam, mas que aí obtenham rendimentos, em cumprimento com o disposto no artigo 13º do CIRS⁸.

No que respeita à atividade desportiva, e tomando em consideração a sua especificidade, o legislador consagrou um conjunto de disposições especialmente atentas a este fenómeno, conferindo-lhe, em determinados aspetos, um tratamento diferenciado⁹. Aliás, nos termos do disposto no artigo 48º da Lei de Bases da Atividade Física e do Desporto, doravante LBAFD, o regime fiscal para a tributação dos agentes desportivos é estabelecido de modo específico e, no caso dos praticantes desportivos, de acordo com parâmetros ajustados à natureza de profissões de desgaste rápido¹⁰.

Desta forma, o artigo 27º do CIRS elenca um conjunto de deduções associadas à constituição de seguros de doença, de acidentes pessoais e de seguros de vida que garantam exclusivamente os riscos de morte, invalidez ou reforma por velhice, sendo que, neste caso, se impõe que tal seja concedido após os 55 anos de idade, desde que os mesmos não garantam o pagamento e este não se verifique, nomeadamente, por resgate ou adiantamento, de qualquer capital em dívida durante os primeiros cinco anos, com o limite de cinco vezes o valor do IAS¹¹. Estas serão aplicadas exclusivamente às profissões de desgaste rápido, em que se inserem os praticantes desportivos, em conformidade com o disposto no nº 2 do artigo 27º do CIRS¹².

A acrescer, e ainda no âmbito da especificidade da atividade desportiva, o legislador consagrou no artigo 12º do CIRS uma norma que delimita de forma negativa a incidência do IRS, com reflexos na atividade desportiva através do seu nº 3 que dispõe que o IRS não incide sobre os rendimentos do exercício da atividade de desportistas quando esses rendimentos sejam tributados em sede de IRC, nos termos da alínea d) do nº 3 do artigo 4º do CIRC¹³. Por outro lado, em cumprimento com o nº 5 do artigo 12º do CIRS, o IRS não incide também sobre as bolsas atribuídas aos praticantes de alto rendimento desportivo, normalmente designados atletas de “alta competição”, atribuídas pelo Comité Olímpico de

⁸ Note-se que no caso das pessoas residentes em território português, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, mesmo aqueles obtidos fora do território nacional. De outro modo, no que respeita aos não residentes, o IRS incidirá apenas nos rendimentos obtidos em Portugal. Cfr. Artigo 15º do CIRS.

⁹ Esclarece o nº 1 do artigo 34º da LBAFD que o estatuto do praticante desportivo é definido de acordo com o fim dominante da sua atividade, entendendo-se como profissionais aqueles que exercem a atividade desportiva como profissão exclusiva ou principal.

¹⁰ A propósito das profissões de desgaste rápido atente-se a JOSÉ CARLOS GOMES SANTOS, “Profissões de desgaste rápido”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, nº357, Janeiro-Março 1990, pp.75-81.

¹¹ Cfr. Nº 1 do Artigo 27º do CIRS.

¹² Na eventualidade de se verificar o pagamento de qualquer capital em vida durante os primeiros cinco anos, nos termos do artigo 27º do CIRS, o contribuinte, praticante desportivo, deverá apresentar a respetiva declaração de substituição de IRS no prazo de 30 dias a contar da verificação da condição, em cumprimento com o nº 3 do artigo 27º e o nº 2 do artigo 60º do CIRS.

¹³ A extensão da obrigação de imposto configurada na alínea d) do número 3 do artigo 4º do CIRC prevê que sejam tributados os “rendimentos derivados do exercício em território português da atividade de profissionais de espetáculo ou desportistas”.

Portugal ou pelo Comité Paralímpico de Portugal, integradas no contrato-programa de preparação para os jogos Olímpicos, Paralímpicos ou Surdolímpicos, pela respetiva federação titular do estatuto de utilidade pública desportiva, nem sobre os prémios atribuídos aos praticantes desportivos de alto rendimento e respetivos treinadores por classificações relevantes obtidas em provas desportivas de elevado prestígio e nível competitivo¹⁴, e as bolsas de formação desportiva atribuídas pela competente federação titular do estatuto de utilidade pública desportiva a agentes desportivos não profissionais, desde que não excedam o montante máximo anual correspondente a cinco vezes o valor do IAS¹⁵.

Através da previsão dos artigos 12º e 27º do CIRS, o legislador conferiu aos praticantes desportivos um tratamento tributário diferenciado relativamente aos demais contribuintes, tendo em particular enfoque a especificidade da profissão, associada ao desgaste rápido, bem como a necessidade de conferir determinados benefícios que permitam o desenvolvimento da prática desportiva em Portugal. Efetivamente, se o artigo 27º do CIRS institui um importante benefício no apuramento do IRS dos praticantes desportivos, o artigo 12º do CIRS desempenha um papel relevante na configuração de um conjunto de exclusões tributárias motivadas por razões extrafiscais, essencialmente relacionadas com a importância da prática desportiva na sociedade. Neste particular, realçamos o facto de serem objeto de especial atenção os desportistas olímpicos, que beneficiem de bolsas atribuídas para preparação da participação nos Jogos Olímpicos. Com isto, o legislador permite que os atletas integrados nos programas de preparação de cada ciclo olímpico beneficiem de melhores condições que desejavelmente lhes possibilitem o alcance de resultados desportivos que dignifiquem o país, demonstrando assim a importância política e social assumida pelo Direito Fiscal.

2.1 A Condição de Residente

A residência para efeitos de IRS é condição determinante na tributação de qualquer contribuinte em geral e dos praticantes desportivos em particular. Efetivamente, o âmbito de sujeição dos mesmos ao imposto dependerá diretamente do facto de serem ou não considerados residentes em território português.

¹⁴ Reconhecidas como tal pelo Ministro das Finanças e pelo membro do Governo que tutela o desporto. Nomeadamente Jogos Olímpicos, Paralímpicos ou Surdolímpicos, campeonatos do mundo ou campeonatos da Europa, sendo que por classificação relevante se deverá entender a que esteja compreendida nos 3 primeiros lugares, em conformidade com o Decreto-Lei nº 272/2009, de 1 de outubro e as Portarias nº 393/97, de 17 de julho e nº 211/98, de 3 de abril.

¹⁵ Cfr. Despacho conjunto nº 19316/2010, de 19 de outubro, que clarifica aquilo que se deve entender por bolsas de formação desportiva, para os efeitos de delimitação negativa de incidência até ao montante máximo anual previsto na alínea b) do nº 5 do artigo 12º do CIRS. Esclarece ainda que “As bolsas de formação desportiva não compreendem verbas atribuídas a título de compensação de encargos, nomeadamente ajudas de custo, despesas de transporte ou subsídios de refeição, devendo as entidades pagadoras providenciar para que o processamento destas despesas deva ser efetuado autonomamente, designadamente através das competentes rubricas orçamentais (...)”.

A este propósito, dispõe o artigo 15º do CIRS que os residentes em território português estarão sujeitos a IRS incidente sobre a totalidade dos seus rendimentos, independentemente de os mesmos serem obtidos em território português ou fora dele. Por outro lado, não sendo um determinado praticante desportivo residente em território português o IRS incidirá apenas sobre os rendimentos que o mesmo aí obtenha. Assitimos assim a uma tributação pelo rendimento mundial no caso dos praticantes desportivos residentes, segundo o princípio do *worldwide income principle*, com uma obrigação fiscal integral de caráter subjetivo, ao passo que os não residentes serão tributados em conformidade com o princípio da fonte, existindo uma obrigação fiscal de caráter real - princípio da fonte - limitada ao rendimento obtido em território português¹⁶.

2.1.1 Praticantes Desportivos residentes

O apuramento da residência para efeitos fiscais de um determinado contribuinte é efetuado em cumprimento com os requisitos previstos pelo artigo 16º do CIRS, que elenca um conjunto de requisitos necessários à obtenção da condição de residente fiscal¹⁷. Neste particular, importa destacar o contributo da Comissão para a Reforma do IRS, que sugeriu relevantes alterações neste tema, nomeadamente através da introdução de um novo conceito, o de residência fiscal parcial, com forte impacto ao nível dos praticantes desportivos.

Este conceito pretendeu essencialmente permitir que passe a existir uma conexão direta entre o período de efetiva residência em território português e o estatuto de residente fiscal neste mesmo território. Poderá assim um determinado contribuinte, no mesmo ano, ser considerado como residente num certo período e como não residente no restante¹⁸. Com isto, passam a ser residentes os sujeitos passivos que hajam permanecido em território português mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano fiscal em causa; ou, tendo permanecido por menos tempo, aí disponham, em qualquer altura do período referido, de habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual. As pessoas que preenchem uma das condições referidas tornam-se residentes desde o primeiro dia do

¹⁶ Neste particular, releva a análise ao artigo 18º do CIRS.

¹⁷ No que respeita à obtenção da condição de residente em região autónoma atente-se ao disposto no artigo 17º do CIRS.

¹⁸ A título de exemplo, no âmbito do futebol profissional, um determinado jogador que se transfere para um clube português no mês de agosto de 2015 e que provém de França, será considerado residente para efeitos fiscais em Portugal apenas nos meses de agosto a dezembro, e como não residente nos meses de janeiro a julho. O mesmo acontecerá com as frequentes cedências temporárias de jogadores, evitando-se assim que os mesmos sejam considerados residentes para efeitos fiscais em Portugal num período em que obtiveram os seus rendimentos e desempenharam a sua atividade num outro país. Desta forma, eliminam-se obstáculos a uma tributação eficiente dos rendimentos dos praticantes desportivos, agilizando-se o processo, com especial impacto nas transferências internacionais de jogadores.

período de permanência em território português. Por seu turno, a perda da condição de residente ocorre a partir do último dia de permanência em território português¹⁹.

A propósito da residência fiscal, importa ainda fazer referência ao disposto pelo nº 5 do artigo 16º do CIRS, que penaliza aqueles que, tendo nacionalidade portuguesa, deslocalizem a sua residência fiscal para país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável e que conste de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças. Nestes casos, serão os contribuintes em causa considerados residentes no próprio ano em que efetuem a mudança de residência, assim como nos 4 anos seguintes, condição que poderá ser afastada unicamente pelo contribuinte que consiga demonstrar que a mudança de residência foi ditada por razões admissíveis, isto é, não exclusivamente orientadas no sentido de garantir a ausência ou diminuição substancial de tributação²⁰. Ora, no futebol profissional, tal não será frequente, na medida em que os praticantes tenderão a ser residentes para efeitos fiscais no país em que se localiza o clube ou sociedade desportiva com que mantenham uma relação laboral. No entanto, nos desportos individuais, será mais comum que um determinado praticante se estabeleça num território de tributação reduzida, para com isso obter vantagens fiscais acentuadas²¹.

2.1.2 Praticantes Desportivos não residentes

Na ausência de preenchimento dos critérios acima descritos respeitantes à residência fiscal, o praticante desportivo terá, para efeitos tributários, a condição de não residente, estando

¹⁹ Anteriormente, seria residente quem: a) haja permanecido no território nacional por mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano fiscal em causa; b) tendo permanecido por menos tempo, aí disponha, em 31 de dezembro desse ano, de habitação e condições que façam supor a intenção de mantê-la e ocupar como residência habitual. A acrescentar, a Comissão propôs ainda a revogação do regime de residência por afetação, constante dos nº 2 e 3 do artigo 16º do CIRS, e que atribuía a condição de residente para efeitos fiscais a quem tivesse constituído agregado familiar e em que qualquer das pessoas responsáveis pela direção do mesmo residisse em território português.

Note-se que a residência por afetação poderia ser afastada pelo cônjuge que não preenchesse o requisito da permanência em território português por um período de 183 dias, mediante prova da inexistência de uma ligação entre a maior parte das suas atividades económicas e o território português. Dessa forma, seria tributado como não residente, pelos rendimentos obtidos em território português, nos termos do disposto nos artigos 15º e 18º do CIRS. No âmbito desportivo, seria este o caso de um determinado praticante que estivesse a representar um determinado clube ou sociedade desportiva fora de Portugal e, ainda assim, mantivesse a sua família em território português. Ora, poderia o praticante desportivo ser tributado como não residente, apresentando o cônjuge residente uma declaração dos seus próprios rendimentos, da sua parte nos rendimentos comuns e dos rendimentos dos dependentes a seu cargo em cumprimento com o regime aplicável às pessoas na situação de separados de facto, nos termos do nº 2 do artigo 59º do CIRS.

Cfr. COMISSÃO PARA A REFORMA DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS SINGULARES, *Anteprojeto da Reforma do IRS, Orientada para a Simplificação, a Família e a Mobilidade Social*, pp. 43-45.

²⁰ Cfr. Portaria nº 150/2004, de 13 de fevereiro, na redação da Portaria nº 292/2011, de 8 de novembro.

²¹ Veja-se, por exemplo, o caso do tenista Novak Djokovic, que reside no Mónaco. Em Espanha, chegou mesmo a ser proposto em 2009 pelo partido Iniciativa per Catalunya Verds (ICV), que os desportistas espanhóis residentes em paraísos fiscais não pudessem competir em representação de Espanha. No entanto, tal proposta foi categoricamente rejeitada com 34 votos contra, 3 abstenções e 1 só voto a favor.

sujeito a tributação em sede de IRS sobre os rendimentos obtidos em território português²², em cumprimento com o disposto no nº 2 do artigo 15º do CIRS.

Ora, relativamente aos rendimentos que poderão ser considerados como obtidos em Portugal importa analisar o artigo 18º do CIRS. No que diz respeito ao exercício de uma atividade desportiva, verificamos pela alínea o) que serão considerados como obtidos em território português os rendimentos derivados do exercício da atividade de profissionais de espetáculos ou desportistas, ainda que atribuídos a pessoa diferente, desde que a atividade se localize em território português, relevando assim a prática da própria atividade desportiva²³.

Com efeito, esta disposição determina que, no âmbito da prática desportiva constitua elemento atributivo da legitimidade tributária portuguesa o local em que é efetivamente desenvolvida essa prática. No entanto, refira-se que, naturalmente, para que se efetive a tributação de um determinado rendimento em Portugal, é necessário que esse mesmo rendimento provenha diretamente do evento desportivo realizado em Portugal e não do mero pagamento de um salário por uma sociedade desportiva estrangeira que paga aos seus atletas para a representarem numa determinada competição desportiva. Ou seja, será tributado como rendimento obtido por um não residente em Portugal, por exemplo, o prémio recebido por um determinado jogador de ténis pela sua participação no Portugal Open²⁴, mas não o será o salário de um jogador de futebol que se desloca a Portugal para disputar um jogo da *UEFA Champions League*²⁵.

²² A propósito da tributação de rendimentos de jogadores de futebol não residentes resultantes de pagamentos efetuados pela FPF a título de prémios de jogo, de participação e publicidade, veja-se o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, Processo nº 02389/08, de 15 de julho de 2008, que considerou os referidos pagamentos como rendimentos obtidos em Portugal, independentemente do local de realização dos jogos da seleção nacional.

²³ Cfr. Alínea o) do artigo 18º do CIRS.

²⁴ Refira-se, a propósito da tributação dos rendimentos diretamente decorrentes da prática em território português de uma atividade desportiva, a Lei 24/2014, de 28 de maio, que estabelece o regime fiscal das entidades organizadoras das finais das competições *UEFA Champions League* e *UEFA Women's Champions League* da época 2013/2014, bem como dos clubes desportivos, respetivos jogadores e equipas técnicas, em virtude da organização e participação nas competentes partidas. Neste caso, face à importância económica que assume a organização dos eventos em causa, foram isentos de IRS e de IRC, os rendimentos auferidos pelas entidades organizadoras da final da *UEFA Champions League* e *UEFA Women's Champions League* da época 2013/2014, pelos seus representantes e funcionários, relativos à organização e realização das referidas provas, bem como pelos clubes de futebol, respetivos desportistas e equipas técnicas, nomeadamente treinadores, equipas médicas e de segurança privada e outro pessoal de apoio, em virtude da sua participação nas referidas partidas. Esta disposição teve aplicação aos não residentes em território português. Cfr. Artigo 2º do referido diploma.

²⁵ No que respeita à tributação de atletas não residentes, não só pelos rendimentos diretamente decorrentes da prática desportiva, mas também de rendimentos conexos tais como os provenientes de patrocínios, veja-se o célebre caso *Agassi Vs Her Majesty's Inspector of Taxes, 2006, UKHL 23*. Efetivamente, se não existisse tributação no local da prática da atividade desportiva ou artística, tributando-se o rendimento apenas no local de residência do interveniente, poder-se-ia, não raras vezes, cair numa situação de redução substancial ou mesmo ausência de tributação destes rendimentos, motivada pela residência dos mesmos em territórios de tributação reduzida ou do exercício da atividade através da prestação de serviços contratada a uma sociedade controlada pelo praticante e estabelecida em paraíso fiscal.

2.2. A Qualificação do Rendimento em sede de IRS

Em sede de IRS, apurada a questão da residência do contribuinte em causa, a qualificação de um determinado rendimento para respetiva inclusão nas categorias previstas pelo CIRS assume-se como o ponto de partida para a determinação do imposto a suportar. Ora, os rendimentos obtidos pelo contribuinte poderão integrar a categoria A (rendimentos do trabalho dependente), a categoria B (rendimentos empresariais e profissionais), a categoria E (rendimentos de capitais), a categoria F (rendimentos prediais), a categoria G (incrementos patrimoniais), e a categoria H (pensões), previstas pelo artigo 1º do CIRS.

Posto isto, no seio dos praticantes desportivos os rendimentos mais frequentes e mais relevantes integram a categoria A, B ou E²⁶. Passamos, em seguida, a analisar separadamente a tributação em sede de IRS dos rendimentos destas categorias.

2.2.1 Rendimentos da Categoria A

2.2.1.1 Praticantes Desportivos residentes

Os rendimentos do trabalho dependente correspondentes à categoria A surgem normalmente na esfera dos praticantes desportivos através do pagamento da remuneração devida pela sociedade desportiva em que os mesmos desempenham a sua atividade profissional, em cumprimento com o contrato de trabalho desportivo com ela celebrado²⁷. No entanto, contam frequentemente com outros rendimentos da categoria A, tais como aqueles que são provenientes da cedência do direito a explorar o direito de imagem individual a uma sociedade desportiva residente em território português, com a qual tenha celebrado contrato de trabalho desportivo, e que decorram desse mesmo contrato, ou o prémio de assinatura de um contrato de trabalho desportivo, prática corrente no desporto profissional, particularmente no futebol, e que se considera como integrante da categoria A para efeitos de IRS²⁸.

²⁶ Refira-se ainda que os rendimentos da categoria F assumem em alguns casos uma importância significativa no rendimento global de um determinado atleta, fruto dos elevados investimentos imobiliários que estes frequentemente realizam. No entanto, não nos ocuparemos da sua análise nesta exposição.

²⁷ Rendimento previsto pela alínea a) do nº 1 do artigo 2º do CIRS.

²⁸ No que diz respeito ao pagamento de prémios aos praticantes desportivos, ainda que se estabeleça contratualmente que os mesmos se assumem como uma retribuição extraordinária e que, conseqüentemente, não integram a remuneração para efeitos de incidência contributiva das contribuições da Segurança Social, esclarece o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Processo nº 0739/09, de 9 de dezembro de 2009, que integram a base de incidência objetiva de contribuições para a Segurança Social as importâncias efetivamente pagas a jogadores profissionais e treinadores de futebol a título de "prémios de classificação, de permanência e de jogo", previstos nos respetivos contratos como podendo ser pagos, se e quando forem efetivamente pagos.

Atente-se ainda ao Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, Processo nº 03863/10, de 19 de janeiro de 2011, que, relativamente à matéria das ajudas de custo, gratificações e prémios considerou que, "(...) as ajudas de custo representam uma compensação ou reembolso pelas despesas a que o trabalhador foi obrigado na sequência de deslocações ocasionais e gastos que teve de efetuar ao serviço da sua entidade patronal, inexistindo na sua perceção qualquer correspondência em relação ao trabalho e, bem assim, que as gratificações/prémios atribuídos pela entidade patronal ao seu trabalhador, encontram-se sujeitas a IRS, na categoria A, enquanto trabalho dependente."

Ora, os rendimentos obtidos pelos praticantes desportivos que se integrem na categoria A serão sujeitos a retenção na fonte com natureza de pagamento por conta, com taxas progressivas, beneficiando de deduções específicas já acima referidas, constantes do artigo 27º do CIRS e associadas ao facto de a profissão ser considerada de desgaste rápido, em cumprimento com o disposto no artigo 48º da LBAFD. A acrescer, são ainda objeto de sujeição ao regime contributivo da Segurança Social, nos termos previstos pelo Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social²⁹.

2.2.1.2 Praticantes Desportivos não residentes

No âmbito dos praticantes desportivos não residentes, começamos por recordar novamente as disposições do CIRS relativas à incidência pessoal. Com efeito, dispõe o artigo 15º que, relativamente aos não residentes, o IRS incide unicamente sobre os rendimentos que se considerem obtidos em território português. Consequentemente, apontamos como elemento determinante a verificação e determinação do local da obtenção do rendimento. Isto é, assume-se imprescindível apurar se um concreto rendimento se considera obtido Portugal ou não, porque só aí se poderá efetivar a tributação de não residentes em sede de IRS. De facto, e em conformidade com o supra referido, verificamos pela análise ao artigo 18º do CIRS, que os rendimentos derivados do exercício em território português da atividade de profissionais de espetáculos ou desportistas, ainda que atribuídos a pessoa distinta, deverão ser considerados obtidos em Portugal, em cumprimento com o disposto na sua alínea o).

No entanto, esta não é, em determinadas situações, uma imposição pacífica no seio dos contribuintes. Na verdade, no panorama desportivo português importa destacar, acerca da consideração ou não de um determinado rendimento como obtido em território português, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, Processo nº 02389/08, de 17 de julho de 2008, que abordou a incidência de IRS nos prémios pagos pela FPF a determinados jogadores não residentes pela participação em jogos ao serviço da seleção nacional de futebol. Aí, debateu-se, entre outros aspetos, se os pagamentos efetuados pela FPF aos jogadores deveriam ser considerados obtidos em Portugal e, consequentemente, sujeitos a tributação em sede de IRS³⁰. Ademais, o Tribunal debruçou-se ainda no apuramento da necessidade dos jogos da seleção nacional se realizarem em território português para os rendimentos serem considerados obtidos em Portugal.

²⁹ Com disposições específicas constantes dos artigos 74º a 79º.

³⁰ Concluiu o TCAS que “Os atletas que foram convocados e aceitaram a representação, encontram-se ao serviço da Seleção Portuguesa, ficando sob a autoridade e direção desta pelo que, independentemente, do lugar onde são disputados os jogos (...) têm os mesmos de considerar-se como efetuados em território nacional, por uma entidade residente em Portugal, a não residentes e que foram pagos a título de prémios de jogo e de presença, publicidade e participação. (...) como provenientes do trabalho dependente os rendimentos de trabalho prestado ao abrigo de contrato de aquisição de serviços ou outro de idêntica natureza, sob a autoridade e direção da pessoa ou da entidade que ocupa a posição de sujeito passivo da relação jurídica dele resultante (...)”.

Veja-se a propósito de uma análise jurisprudencial da fiscalidade do desporto, ANÍBAL FERRAZ; CATARINA ALMEIDA E SOUSA, “As Questões Tributárias”, in *O Desporto que os Tribunais Praticam*, Coordenação JOSÉ MANUEL MEIRIM, Coimbra Editora, 2014, pp. 563-617.

Nestes casos, entendeu-se que estaremos perante o pagamento de rendimentos da Categoria A, que deverão ser considerados como obtidos em Portugal, ainda que os jogos não sejam realizados em território português. De facto, nos termos da alínea a) do nº 1 do artigo 18º do CIRS, consideram-se obtidos em território português os rendimentos do trabalho dependente que digam respeito a atividades nele exercidas (por exemplo, quando os jogos se realizem em Portugal), ou quando os rendimentos são devidos por entidades com residência, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável a que se deva imputar o pagamento, situação que se verifica com a FPF relativamente aos pagamentos efetuados a jogadores não residentes por participação em jogos que se realizem fora do território português. Não releva, por isso, o local da realização do jogo, sendo determinante para a consideração do rendimento como obtido em Portugal o facto de a FPF ser aí residente.

Considerando-se obtidos em Portugal, nos termos do artigo 18º do CIRS, estarão os mesmos sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, a uma taxa liberatória de 25%, nos termos do disposto na alínea a) do nº 4 do artigo 71º do CIRS. Ou seja, sempre que uma determinada entidade efetue pagamentos de rendimentos da categoria A a um concreto praticante desportivo não residente, deverá proceder à respetiva retenção na fonte do imposto devido, imposição que decorre diretamente da alínea a) do nº 2 do artigo 101º do CIRS. Note-se que a entidade obrigada à retenção é efetivamente responsável pelas importâncias retidas e não entregues ao Estado, nos termos do nº 1 do artigo 103º do CIRS³¹.

2.2.2 Rendimentos da Categoria B

Voltamos agora atenções para os rendimentos da categoria B, fazendo referências às principais disposições legais aplicáveis. Note-se que esta não será eventualmente a categoria de rendimentos com o peso mais significativo em praticantes desportivos como os jogadores de futebol, na medida em que os rendimentos que decorrem diretamente da sua atividade em representação de uma determinada sociedade desportiva integram a categoria A, nos termos já descritos. Porém, o mesmo não se verifica quanto a praticantes desportivos individuais como, por exemplo, os tenistas, que não exercem a sua atividade em regime de trabalho dependente, nos termos em que o fazem os jogadores de futebol. Por outro lado, a categoria B assume ainda relevância para os empresários desportivos, como resultado dos serviços que estes prestam a praticantes desportivos e sociedades desportivas³².

³¹ Deverá ainda cumprir com as obrigações constantes das alíneas b) e c) do nº 1 do artigo 119º do CIRS.

³² A propósito do enquadramento tributário da atividade dos empresários desportivos, atente-se aos esclarecimentos da AT na Circular nº 15/2011, de 19 de maio. Veja-se ainda ABÍLIO RODRIGUES: “Sociedade Desportiva e o Empresário Desportivo”, *in III Congresso de Direito Fiscal, Vida Económica*, 2013, pp. 50-59; e “O Regime Fiscal das Sociedades Desportivas e o Enquadramento Tributário da Atividade dos Empresários Desportivos”, *in Coleção de Estudos do Instituto de Conhecimento AB*, Nº 2, Almedina, 2014, pp 117-219.

O código de atividade aplicável aos praticantes desportivos será o 1323 “Desportistas”³³. Abordaremos, por isso, o enquadramento tributário em sede de IRS dos rendimentos da categoria B, referindo-nos à tributação dos praticantes desportivos pelo regime simplificado e pelo regime de contabilidade organizada.

Posto isto, e no que respeita aos residentes, sempre que a entidade devedora dos rendimentos possua contabilidade organizada, os mesmos estão sujeitos a retenção na fonte, com natureza de pagamento por conta, mediante a aplicação aos rendimentos ilíquidos das taxas previstas no artigo 101º do CIRS e no artigo 8º do Decreto – Lei nº 42/91, de 22 de janeiro³⁴. Por outro lado, importa ainda considerar que os pagamentos de rendimentos empresariais e profissionais a praticantes desportivos não residentes estarão sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, à taxa liberatória de 25%, nos termos da alínea a) do nº 4 do artigo 71º do CIRS.

Ademais, e antes de passar a analisar separadamente cada um dos regimes, ainda que de forma abreviada, refira-se que os praticantes desportivos que ultrapassem um volume de rendimentos ilíquidos da categoria B no montante de € 10.000 estarão sujeitos ao pagamento de IVA, com obrigatoriedade de apresentação de declaração de alterações em janeiro do ano seguinte ao que tenha sido atingido o volume de rendimentos permitido, e de liquidação em fevereiro do mesmo ano, facto que onera substancialmente a obtenção de rendimentos da categoria B ³⁵.

2.2.2.1 Regime Simplificado

O processo de determinação dos rendimentos empresariais e profissionais efetua-se, por norma, e em conformidade com o artigo 28º do CIRS, através da aplicação das regras respeitantes ao regime simplificado ou com base na contabilidade organizada. Ora, esclarece o nº 2 do artigo 28º do CIRS que o regime simplificado de tributação em sede de IRS para rendimentos da categoria B poderá ser aplicado a contribuintes que não tenham ultrapassado, nesta categoria, um rendimento bruto anual de € 200.000 no período de

³³ Já os empresários desportivos não deverão aí ser contemplados, mas sim no descritivo “outros prestadores de serviços”, com o código de atividade 1519. De facto, entendemos que os empresários desportivos não poderão de forma alguma integrar a categoria “desportistas” para efeitos de consideração do seu código de atividade em sede de IRS, na medida em que esta tem subjacente a prática desportiva propriamente dita e não qualquer outra que, embora esteja relacionada, não se identifique com a mesma.

³⁴ Republicado pelo Decreto-Lei 134/2001, de 24 de abril. Veja-se, a este propósito, a Informação Vinculativa, Processo 993/12, com despacho concordante do Diretor-Geral, datado de 8 de março de 2012.

³⁵ Nos termos do disposto no artigo 53º do CIVA, “Beneficiam da isenção do imposto os sujeitos passivos que, não possuindo nem sendo obrigados a possuir contabilidade organizada para efeitos do IRS ou do IRC, nem praticando operações de importação, exportação ou atividades conexas, nem exercendo atividade que consista na transmissão dos bens ou prestação dos serviços mencionados no anexo E do presente Código, não tenham atingido, no ano civil anterior, um volume de negócios superior a € 10 000.”. Estes sujeitos passivos são obrigados ao cumprimento do disposto na alínea i) do nº 1 do artigo 29º e nos artigos 31º, 32º e 33º do CIVA, nos termos do nº 1 do artigo 58º do CIVA. Refira-se ainda que a declaração de alterações será apresentada nos termos do nº 2 do artigo 58º do CIVA.

tributação imediatamente anterior³⁶. De qualquer forma, os praticantes desportivos abrangidos pelo regime simplificado podem optar pela determinação dos rendimentos com base na contabilidade, faculdade que lhes é conferida pelo nº 3 do artigo 28º do CIRS.

O regime simplificado, cujo princípio estruturante adotado para a determinação do rendimento tributável consiste na aplicação de indicadores objetivos de base técnico-científica para os diferentes setores de atividade, determinados em lista aprovada por Portaria do Ministro das Finanças, não permite a dedução de despesas. Na ausência da aprovação dos indicadores, o rendimento coletável é obtido através da aplicação de coeficientes ao rendimento bruto, com englobamento e tributação nos termos gerais³⁷.

Uma vez aplicado o regime simplificado, este cessará apenas quando o referido montante seja ultrapassado em dois períodos de tributação consecutivos ou, quando o seja num único exercício em montante superior a 25 %, isto é, sempre que sejam ultrapassados os € 250.000. Nestes casos, o contribuinte será tributado em conformidade com o regime de contabilidade organizada a partir do período de tributação seguinte, em cumprimento com o nº 6 do artigo 28º do CIRS³⁸.

2.2.2.2 Regime de Contabilidade Organizada

O regime de contabilidade organizada, previsto pelo artigo 28º do CIRS como forma de determinação dos rendimentos empresariais e profissionais, segue, em tudo aquilo que aí não se encontrar previsto, as regras estabelecidas pelo CIRC nesta matéria, em cumprimento com o artigo 32º do CIRS.

Na verdade, o critério de repartição no sistema de tributação do rendimento atualmente em vigor é de natureza estritamente subjetiva ou pessoal, distinguindo entre pessoas singulares sujeitas a IRS e pessoas coletivas sujeitas a IRC, pelo que, atenta a uniformidade dos

³⁶ Relativamente à fixação do montante de € 200.000, atente-se ao Ofício Circulado nº 20172, de 28 de março de 2014.

³⁷ Sempre que se verifique ausência dos indicadores a estabelecer por Portaria do Ministro das Finanças, são estabelecidos, pela mesma forma, critérios técnicos que, ponderando a importância relativa de concretas componentes dos custos das várias atividades empresariais e profissionais, permitam proceder à correta subsunção dos proveitos de tais atividades às qualificações contabilísticas relevantes para a fixação do coeficiente aplicável. Cfr. Nº 4 do artigo 31º do CIRS. Atente-se também ao nº 2 do artigo 31º e ao artigo 151º do CIRS.

³⁸ Diga-se ainda que o legislador estabelecia um período mínimo de 3 anos de permanência no regime simplificado, assim como no regime da contabilidade, prorrogável por iguais períodos. Ainda assim, o sujeito passivo tem a faculdade de comunicar a alteração do regime, até ao fim do mês de março do ano em que pretende alterar a forma de determinação do rendimento, através da apresentação de uma declaração de alterações, em cumprimento com o nº 5 e com a alínea b) do nº 4 do artigo 28º do CIRS. Note-se que a Comissão para a Reforma do IRS propôs a revogação da norma que impunha o referido período mínimo de permanência. Cfr. COMISSÃO PARA A REFORMA DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS SINGULARES, *Anteprojeto da Reforma do IRS, Orientada para a Simplificação, a Família e a Mobilidade Social*, p. 37.

aspectos caracterizadores das atividades empresariais e profissionais, independentemente da natureza jurídica adotada, não se justifica a existência de regras diversas de determinação do lucro tributável das empresas consoante aquelas sejam exercidas em nome individual ou através de uma pessoa coletiva. Por isto, impõe-se a aplicação aos sujeitos passivos de IRS das regras previstas no CIRC. Por outro lado, a necessidade de salvaguardar alguma especificidade na tributação das pessoas singulares justifica que a aplicação das regras do Código do IRC na determinação dos referidos rendimentos empresariais e profissionais seja efetuada com as necessárias adaptações, designadamente as resultantes dos artigos 33º e seguintes do CIRS³⁹.

Ora, no regime de contabilidade organizada, serão aceites as despesas inerentes à atividade do contribuinte, contrariamente ao verificado no âmbito do regime simplificado. Desta forma, a base de apuramento do imposto será o resultado líquido do negócio. Ademais, no que respeita à não dedutibilidade de determinados encargos, esclareça-se que, nos termos do disposto no artigo 33º do CIRS, para além das limitações previstas no CIRC, não poderão ser dedutíveis na determinação do rendimento da categoria B, ainda que sejam custos ou perdas do exercício, as despesas de deslocações, viagens e estadas do contribuinte ou do seu agregado familiar que com ele trabalham, na parte em que exceder, no seu conjunto, 10 % do total dos proveitos contabilizados, sujeitos e não isentos deste imposto.

2.2.2.3 Prática de Ato Isolado

Existe ainda a possibilidade de prática de ato isolado, para o exercício de qualquer atividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária. Esta poderá ocorrer nas situações de exercício por contra própria de qualquer atividade de prestação de serviços do atleta, de carácter científico, artístico ou técnico, qualquer que seja a sua natureza, ainda que conexas com atividades de natureza comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária⁴⁰.

Note-se que, no âmbito do ato isolado, os rendimentos acessórios deverão ser obtidos de forma esporádica, ocasional e de carácter imprevisível, não podendo, naturalmente, assumir um carácter previsível e reiterado. A determinação do rendimento tributável está sujeita ao regime simplificado ou de contabilidade organizada, em cumprimento com o disposto no artigo 30º do CIRS. O Ato isolado importa, ainda, o pagamento de IVA, à taxa de 23%, que

³⁹ Cfr. SANDRA VIDEIRA; VÍTOR DUARTE, *in Códigos Anotados & Comentados*, CIRC, Lexit, 2014.

⁴⁰ Note-se que, caso o praticante desportivo fique, pela prática de um ato isolado, sujeito ao regime da contabilidade organizada, terá que cumprir com as obrigações do artigo 117º do CIRS, estando ainda assim dispensado do cumprimento do nº 1 do artigo 116º do CIRS.

Refira-se ainda que é objetivo da Comissão para a Reforma do IRS esclarecer a este propósito que os contribuintes que obtenham rendimentos superiores a € 200 000,00 em resultado de um ato desta natureza, não estão obrigados a dispor de contabilidade organizada, não obstante o seu rendimento tributável ser apurado segundo as regras previstas para o regime da contabilidade. Cfr. COMISSÃO PARA A REFORMA DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS SINGULARES, *Anteprojeto da Reforma do IRS, Orientada para a Simplificação, a Família e a Mobilidade Social*, pp. 37-38.

deverá ser pago até ao final do mês seguinte ao da prestação do serviço, em nos termos do nº 2 do artigo 27º do CIVA⁴¹.

2.2.3 Rendimentos da Categoria E

São rendimentos da categoria E os frutos e demais vantagens económicas, qualquer que seja a sua natureza ou denominação, sejam pecuniárias ou em espécie, procedentes, direta ou indiretamente, de elementos patrimoniais, bens, direitos ou situações jurídicas, de natureza mobiliária, bem como da respetiva modificação, transmissão ou cessação, com exceção dos ganhos e outros rendimentos tributados noutras categorias⁴². A este propósito, no âmbito desportivo, destacam-se com particular relevância os rendimentos obtidos com a exploração do direito de imagem dos atletas, que representam frequentemente uma parcela substancial dos seus rendimentos. Por outro lado, são também habitualmente utilizados como mecanismo de diminuição da tributação, por integração em esquemas de planeamento fiscal⁴³.

⁴¹ Dispõe o artigo 2º do CIVA que são sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares que exerçam atividade de produção, comércio ou prestação de serviços, de modo independente, que pratiquem uma só operação tributável conexa com as referidas atividades ou quando, independentemente da conexão, preencha os pressupostos de incidência real do IRS ou do IRC. Note-se ainda que não será necessário apresentar declaração de início de atividade nos casos em que não se excedam os € 25.000, nos termos do nº 3 do artigo 31º do CIVA.

⁴² Cfr. Artigo 5º do CIRS.

⁴³ Na medida em que, a tributação a que estarão sujeitos os rendimentos provenientes da exploração do direito de imagem será sempre inferior à dos rendimentos da categoria A, sujeitos a taxas progressivas e a contribuições para a Segurança Social. Ora, a exploração da imagem dos atletas é um mecanismo lícito na gestão dos rendimentos dos mesmos. No entanto, não raras vezes, são colocados em prática esquemas abusivos em que, utilizando a figura dos direitos de imagem, são pagos os salários dos atletas, qualificando-se erradamente os fluxos de dinheiro e, com isso, diminuindo-se a tributação associada em sede de IRS e em sede de contribuições para a Segurança Social.

Sendo um problema com alguma expressão em Portugal, foi em Espanha que, fazendo-se sentir com grande impacto, foram tomadas medidas concretas no sentido de combater a prática de esquemas de pagamento de rendimentos que na realidade não correspondiam à exploração de direitos de imagem, mas sim a salários dos praticantes desportivos. O legislador introduziu um regime de transparência fiscal, através do artigo 92º da Ley 35/2006, de 28 de noviembre. Este regime tem em conta que o jogador não receberá os rendimentos erradamente qualificados como provenientes da exploração do seu direito de imagem de uma forma direta, mas sim através de uma sociedade interposta. Desta forma, são três os sujeitos intervenientes para que o regime possa ser aplicado: o praticante desportivo, titular do direito de imagem; o clube ou sociedade desportiva com o qual o praticante mantém uma relação laboral; a sociedade interposta que, após adquirir ao jogador a exploração do seu direito de imagem, os cede ao clube ou sociedade desportiva.

Ademais, é necessário que o desportista, residente em Espanha, ceda o direito à exploração do seu direito de imagem a outra pessoa ou entidade, residente ou não em território espanhol; que o desportista mantenha com outra pessoa ou entidade uma relação de caráter laboral; que a pessoa ou entidade com quem o desportista mantenha a relação de caráter laboral tenha obtido da pessoa ou entidade 1ª cessionária o direito de exploração da imagem do desportista; que os rendimentos do trabalho do desportista sejam inferiores a 85% da remuneração total, composta por estes rendimentos acrescidos dos rendimentos com a exploração dos direitos de imagem. Assim sendo, encontrando-se preenchidos todos os requisitos, os montantes pagos pelo clube ou sociedade desportiva à sociedade interposta, a título de exploração dos direitos de imagem do jogador, serão tributados diretamente ao jogador, presumindo-se que este efetivamente os recebe por aplicação do regime de transparência fiscal do artigo 92º da Ley 35/2006, de 28 de noviembre. Cfr. ABÍLIO RODRIGUES, "Sociedade Desportiva e o Empresário Desportivo", in *III Congresso de Direito Fiscal, Vida Económica*, 2013, pp. 40-44.

Com efeito, é evidente, e não causa qualquer surpresa o facto de, no desporto profissional atual, os direitos de imagem de um atleta se revelarem imprescindíveis para a geração de receitas. Indiscutivelmente, os direitos de imagem de atletas profissionais são verdadeiros produtos, comercializáveis e aptos a influenciar diretamente o consumo de um dado bem ou serviço, significando para qualquer sociedade desportiva uma variável determinante no seu bem-estar financeiro e, para qualquer atleta, uma componente essencial do seu rendimento. Em Portugal, naturalmente, as questões tributárias relacionadas com este tipo de rendimentos colocam-se essencialmente no âmbito dos jogadores profissionais de futebol.

Antes de mais, convém notar que o direito de imagem que aqui cuidamos não é o do jogador enquanto elemento de uma determinada equipa⁴⁴, mas sim o direito de imagem individual de cada jogador, de que poderá dispor, cedendo-o a quem melhor entender. De facto, o direito de imagem de cada jogador, sendo um direito de natureza pessoal, tem também um forte conteúdo patrimonial, passível de exploração comercial. Poderemos considerar que a sua exploração pela sociedade desportiva, por qualquer outra sociedade, ou pelo próprio jogador, consistirá na utilização para fins comerciais ou promocionais, do nome do jogador, da sua reputação, e de tudo o que, diretamente associado à sua imagem, sirva propósitos de índole comercial⁴⁵.

2.2.3.1 Enquadramento tributário

Quanto à tributação dos rendimentos da categoria E de praticantes desportivos residentes, diga-se que os mesmos estarão sujeitos a uma taxa de retenção na fonte de 16,5%, com natureza de pagamento por conta, nos termos da alínea a) do nº 1 do artigo 101º do CIRS. Esta será a regra nos casos em que a entidade que efetua os pagamentos associados à exploração dos direitos de imagem do atleta é residente em território português. No entanto, nos casos em que a entidade que efetua os pagamentos da exploração dos direitos de imagem do atleta não é residente em território português e os pagamentos não são sujeitos a retenção na fonte, serão sujeitos a uma tributação autónoma a uma taxa de 28%, em conformidade com o disposto no nº 5 do artigo 72º do CIRS. Por outro lado, sempre que o praticante desportivo seja não residente em território português, os rendimentos da categoria E estarão sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, à taxa liberatória de 28%, em cumprimento com a alínea d) do nº 1 do artigo 71º do CIRS.

Veja-se ainda ANA MARÍA DELGADO GARCÍA; RAFAEL OLIVER CUELLO; ESTEBAN UINTANA FERRER; ÁNGEL URQUIZU CAVALLÉ, *Colección de Fiscalidad – Fiscalidad Del Deporte*, Bosch Editor, 2008, pp. 383-437; e XAVIER-ALBERT CANAL GOMARA, *Primeras notas sobre la tributación por el IRPF del deportista profesional en la Ley 35/2006*, Jornada de Derecho Deportivo IUSPORT 2007, IUSPORT, pp. 27-32.

⁴⁴ O direito de imagem de um jogador, enquanto elemento integrado numa determinada equipa, é transmitido implicitamente pelo jogador ao clube ou sociedade desportiva, aquando da celebração do contrato de trabalho desportivo, em conformidade com o disposto no artigo 10º da Lei nº 28/98, de 26 de junho.

⁴⁵ Atente-se, a propósito da definição do conteúdo da definição dos direitos de imagem de um jogador profissional de futebol, ao caso *Proactive Sports Management Limited v Rooney and Others* [2011] EWCA 144.

2.2.3.2 Questões tributárias associadas

No que respeita à exploração dos direitos de imagem dos jogadores profissionais de futebol importa fazer referência à Circular nº 17/2011, de 19 de maio, emitida pela AT, que pretendeu prestar os devidos esclarecimentos relativamente ao seu enquadramento tributário. Para tal, faz uma abordagem aos rendimentos provenientes da cedência de direitos de imagem dos jogadores numa tripla vertente: em relação ao jogador, em sede de IRS; em relação ao clube ou sociedade desportiva que adquire os direitos de imagem, em sede de IRC e IVA; e em relação a terceiras entidades não residentes, que detêm estes direitos e cedem a sua exploração, em sede de IRC.

Com efeito, entende a AT que a questão central se relaciona com o facto de qualificar um determinado pagamento como integrante da categoria A ou da categoria E⁴⁶. Ora, esta qualificação assume repercussões ao nível da tributação a que estará sujeito o atleta, na medida em que, além de implicar consequências tributárias distintas em sede de IRS, implica também a sujeição ou não a contribuições para a Segurança Social⁴⁷. Desta forma, a intenção dos praticantes e das sociedades desportivas será, não raras vezes, a de qualificar o rendimento associado à exploração do direito de imagem como rendimento de capital, integrado em sede de IRS na categoria E.

Posto isto, e em conformidade com o entendimento divulgado pela AT, importará averiguar a entidade que suporta os custos associados à exploração da imagem do atleta. Isto é, se a entidade exploradora, que efetua os pagamentos associados à exploração do direito de imagem do atleta é a sociedade desportiva com a qual o mesmo tem contrato de trabalho desportivo, os rendimentos obtidos pelo atleta deverão ser considerados como rendimentos do trabalho dependente, integrantes da categoria A. Por outro lado, se a entidade exploradora dos direitos de imagem, que efetua os pagamentos associados à sua exploração, for distinta da sociedade desportiva com quem o atleta tem contrato de trabalho desportivo, os rendimentos deverão ser qualificados como rendimentos de capitais, integrantes da categoria E. Ou seja, a qualificação dependerá, à partida, de quem suporta os pagamentos associados à exploração do direito de imagem dos atletas. No entanto, entendemos que, embora tal possa suceder em grande parte das situações, este entendimento não acautela devidamente todas as possibilidades.

De facto, importa considerar que em determinadas situações é possível que a entidade com quem o praticante desportivo mantém uma relação laboral lhe efetue pagamentos a título de exploração do seu direito de imagem, completamente fora do âmbito do contrato de trabalho

⁴⁶ Quanto a esta questão, veja-se LEONARDO MARQUES DOS SANTOS, “Tributação de Desportistas: Enquadramento dos Rendimentos derivados da exploração de Direitos de Imagem em sede de IRS”, in *Fiscalidade, Revista de Direito e Gestão Fiscal*, nº 48, Outubro-Dezembro 2011, pp. 33-56.

⁴⁷ Efetivamente, sendo um determinado rendimento qualificado como integrante da categoria A, estará o mesmo sujeito a contribuições para a Segurança Social enquanto que, qualificando-se como da categoria E, não haverá lugar ao pagamento destes montantes.

desportivo celebrado. Ou seja, entendemos que não poderá estar a qualificação de um rendimento estritamente dependente do critério da identidade da entidade pagadora. Efetivamente, pelo simples facto de, por exemplo, o praticante desportivo ter atingido uma grande notoriedade, poderá a sociedade desportiva efetuar pagamentos para exploração da imagem do atleta em atividades que nada se relacionem com o contrato de trabalho desportivo celebrado entre ambos ou mesmo, no limite, com a atividade desportiva⁴⁸. Nestes casos, o clube ou sociedade desportiva atuará como qualquer empresa, que explora os direitos de imagem de um determinado indivíduo de elevada notoriedade, com independência do contrato de trabalho desportivo e da atividade profissional do atleta. Efetivamente, aquilo que qualificará o rendimento pago pelo clube ou sociedade desportiva como rendimento do trabalho dependente nos termos do artigo 2º do CIRS será a atuação desse mesmo clube ou sociedade desportiva como entidade empregadora do praticante desportivo, efetuando pagamentos no âmbito do contrato de trabalho desportivo celebrado entre as partes.

Por fim, concordamos com o entendimento da AT relativamente à integração na categoria E dos rendimentos obtidos por um jogador com a cedência do seu direito de imagem a outra entidade, que não o Clube ou sociedade desportiva com o qual celebrou um contrato de trabalho desportivo, assumem a natureza de rendimentos da exploração de um direito de natureza pessoal, com conteúdo patrimonial, qualificados como rendimentos de capitais, nos termos do nº 1 do artigo 5º do CIRS⁴⁹.

3. Comentários finais

O desporto e a tributação, em conformidade com o que aqui se demonstrou, são realidades com diversos pontos de contato, facto motivado essencialmente pela dimensão económica que o desporto atingiu e que originou a necessidade de atentar particularmente a este fenómeno. Nesta exposição, foi nossa intenção abordar diretamente aquele que será o principal interveniente na cena desportiva: o praticante desportivo.

Como vimos, apesar de os praticantes desportivos contarem em sede de IRS com algumas normas que se dirigem especificamente à sua condição, tais como a delimitação negativa de incidência constante do artigo 12º do CIRS, ou com as deduções especificamente previstas pelo artigo 27º do CIRS para as profissões de desgaste rápido, estão sujeitos, em regra, a uma tributação nos termos gerais, como qualquer contribuinte comum. Ou seja, a presença do desporto na tributação acontece diversas vezes unicamente pela circunstância do sujeito passivo do imposto ser praticante desportivo. De qualquer forma, existem particularidades na tributação do rendimento dos praticantes desportivos, para além das referidas, e que se relacionam essencialmente com a especificidade de determinado tipo de

⁴⁸ Recordem-se os requisitos do artigo 2º do CIRS para que um determinado rendimento seja considerado como integrante da categoria A.

⁴⁹ Ou quando o jogador cede o direito a explorar o seu direito de imagem à sociedade desportiva, fora do âmbito do contrato de trabalho desportivo.

rendimentos, bem como com o tipo de operações que são tradicionalmente praticadas para o processamento do pagamento dos mesmos.

Consequentemente, revela-se essencial abordar matérias como o tratamento fiscal dos rendimentos provenientes da exploração do direito de imagem dos praticantes desportivos, tanto ao nível da qualificação dos rendimentos como ao nível da análise dos mecanismos tradicionalmente postos em prática para proceder ao pagamento destes montantes.

Por outro lado, entendemos que não deverá ser desconsiderado o fenómeno de concorrência fiscal internacional que se verifica também, acentuadamente, no desporto profissional, agora favorecido, como vimos, pela alteração do conceito de residente para efeitos fiscais em Portugal. Ainda assim, a falta de previsão de benefícios com impacto efetivo na tributação do rendimento dos praticantes desportivos, bem como a elevada carga fiscal existente condicionam a possibilidade de atrair para as competições desportivas profissionais portuguesas, praticantes desportivos com mais notoriedade, com melhores remunerações, e com uma maior aptidão para impulsionar o crescimento e a difusão das competições, dos clubes que representam e do próprio país, a um nível internacional, contribuindo assim para a geração de receitas, não só do ponto de vista tributário.