

TRIBUTAÇÃO DE DESPORTISTAS: ENQUADRAMENTO DOS RENDIMENTOS DERIVADOS DA EXPLORAÇÃO DE DIREITOS DE IMAGEM EM SEDE DE IRS

LEONARDO MARQUES DOS SANTOS¹

Através do presente artigo, o autor pretende contribuir para a discussão relativa à qualificação de rendimentos provenientes da exploração de direitos de imagem em sede de IRS, que tem vindo a ser sobejamente discutida no âmbito mais lato da tributação dos rendimentos desportivos. O autor procura assim identificar as categorias que têm vindo a ser utilizadas no enquadramento do referido tipo de rendimento, tomando, a final, posição sobre a qualificação que parece ser mais correcta do ponto de vista científico.

The present article intends to contribute to the discussion surrounding the qualification of items of income resulting from the use of image rights under the Individual Income Tax, which has been greatly discussed in the vaster field of the taxation of sportsmen income. The author will walk the reader through the different boxes of income that have been used in the qualification of this type of income, defending the qualification which seems to be the most accurate from a scientific standpoint.

ÍNDICE:

1 - Introdução. 2 - Enquadramento da questão. 3 - Esquemas remuneratórios utilizados. 4 - Possibilidades de enquadramento. 5 - Posição da Administração Fiscal veiculada através da Circular n.º 17/2011, de 19 de Maio. 6 - Natureza e regime jurídico dos direitos de imagem. 7 - Posição adoptada. 8 - Conclusões.

¹ Advogado (Abreu Advogados) e assistente convidado de Direito Fiscal na Universidade Católica Portuguesa, Faculdade de Direito (escola de Lisboa). leonardo.m.santos@abreuadvogados.com.

1. Introdução

Conforme é sobejamente sabido, o desporto tem-se assumido como um sector de elevado dinamismo e rápido crescimento. No entanto, por vezes passa despercebido o impacto que este sector assume na economia, quer em virtude do seu potencial de criação de riqueza² quer, em particular, no papel preponderante que assume na criação de empregos.³

Sucedem que parte significativa da riqueza gerada pelo desporto está ligada, não à actividade desportiva *stricto sensu i.e.* à sua vertente “física”, mas a direitos de autor, publicidade, marcas, transmissões televisivas e a direitos de imagem. Desta feita, o aspecto económico do desporto (nomeadamente a exploração dos direitos de imagem) justificaria, só por si, um estudo relativo ao seu enquadramento fiscal.

Acresce que a realidade desportiva, cada vez mais complexa, exige um esforço adicional dos aplicadores do direito (em particular do direito fiscal), uma vez que o enquadramento de uma actividade em constante evolução e desenvolvimento, e dotada de elevadas especificidades, se torna difícil de enquadrar em normativos, por vezes obsoletos, incapazes de reflectir de forma satisfatória a realidade desportiva.⁴

Por outro lado, as relações entre a fiscalidade, direitos de imagem e a actividade desportiva são cada vez mais estreitas. Como facilmente se verifica, a fiscalidade, pela sua própria natureza impositiva, tem repercussões directas no rendimento líquido disponível de cada indivíduo ou entidade. Ora, este fenómeno não só não é estranho no que respeita aos rendimentos da actividade desportiva, como tem inclusivamente condicionado o mercado desportivo, sendo vários os exemplos de atletas que preterem

² “Um estudo apresentado durante a Presidência austríaca, em 2006, indicou que o desporto, na acepção mais lata, gerou um valor acrescentado de 407 mil milhões de euros em 2004, representando 3,7% do PIB da UE, e criou emprego para 15 milhões de pessoas, ou seja, 5,4% da mão-de-obra. Há que dar visibilidade a esta contribuição do desporto e acentuá-la nas políticas da UE.” Vide Livro Branco Sobre o Desporto (apresentado pela Comissão), disponível em http://ec.europa.eu/sport/white-paper/doc/wp_on_sport_pt.pdf.

³ Bem como o potencial de articulação entre o desporto e o turismo (e.g. Peniche capital da onda).

⁴ A este respeito já o preâmbulo do Decreto-Lei n.º413/87, de 31 de Dezembro referia – num excerto que consideramos manter a sua actualidade – que “(...) o fenómeno desportivo é, pelas suas especificidades próprias, uma matéria de difícil tratamento e enquadramento normativo, o que exige do legislador uma particular atenção às condições e circunstâncias em que se desenvolve esta actividade. A fiscalidade assume, neste contexto, aspectos muito peculiares que merecem soluções algo diversas das que constituem os regimes gerais, mas que, de uma forma clara, coarctem a existência de lacunas derivadas da falta ou inadequação dos instrumentos legais às particularidades e circunstancialismos que rodeiam a actividade desportiva.”

certos clubes, em virtude da carga fiscal a que são sujeitos os seus direitos de imagem numa dada jurisdição.

Desta feita, estando conscientes das dificuldades que rodeiam o assunto, e da diversidade de opiniões que têm sido manifestadas a este respeito, propomo-nos contribuir para uma maior reflexão sobre o tema do enquadramento fiscal dos rendimentos derivados da exploração de direitos de imagem em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (doravante “IRS”), que tanto tem marcado o tópico mais lato da tributação dos desportistas.⁵

2. Enquadramento da questão

De uma forma generalizada, verificamos que as entidades desportivas⁶ (tanto em Portugal como no estrangeiro) têm vindo a desdobrar a remuneração dos seus atletas em diversas parcelas. Assim, é público e notório que além do salário base, os desportistas profissionais beneficiam, nomeadamente, de prémios de jogo, prémios de assinatura e de verbas correspondentes à exploração dos seus direitos de imagem.^{7 8}

Sucede que os direitos de imagem dos desportistas, que naturalmente se relacionam com a utilização da imagem do atleta em campanhas publicitárias, *marketing*, etc., chegam a ser avaliados em largas dezenas de milhões de euros (por ano), o que tem trazido o tema para a ribalta. Os direitos de imagem são assim, cada vez mais, um tópico de extrema importância na negociação dos direitos económico-desportivos dos atletas, bem como das suas remunerações.

⁵ Por razões de manifesta praticabilidade não será possível abordar todos os aspectos relativos à tributação de rendimentos desportivos, pelo que de momento nos iremos centrar unicamente na temática dos direitos de imagem.

⁶ Com este termo lato “entidades desportivas” pretendemo-nos referir a todas as entidades que podem contratar atletas e remunerar os seus serviços (e.g. sociedades anónimas desportivas, clubes).

⁷ Em média o rendimento de um jogador a actuar no Brasil é constituído por 26% em salário, 7% em prémios de jogos, 7% em prémios contratuais e 60% em direitos de imagem (in <http://www.futebolfinance.com/os-direitos-de-imagem-dos-jogadores>).

⁸ “[C]om a assinatura do contrato, o clube passa a ter a obrigação de pagar salários mensalmente ao futebolista, que tem todos os direitos laborais semelhantes às outras profissões. Em grandes clubes, os salários dos jogadores costumam ser bastante elevados. Desta forma, numa tentativa de diminuir os impostos e encargos, é realizada uma divisão na cota de pagamento, sendo determinado um valor na carteira de trabalho, outro - superior - para os chamados direitos de imagem e, uma terceira possibilidade, os direitos de arena. Os direitos de imagem, personalíssimos, são concedidos ao clube ou terceiro, garantindo ao jogador certa quantia financeira a ser paga pelo concessionário. Já os direitos de arena (regidos pela Lei Pelé no Brasil) dizem respeito à participação do atleta em cotas recebidas pelo clube através da venda da transmissão dos jogos em que esteja presente.” (in <http://pt.wikipedia.org/wiki/Futebolista>).

Em muitos casos, o volume de negócios gerado pela exploração dos direitos de imagem justifica inclusivamente a constituição - por parte dos atletas - de sociedades gestoras deste tipo de activos.⁹

Por outro lado, a capacidade de projecção que certos clubes têm, agregada ao reconhecimento público da imagem dos atletas permite inclusivamente que os passes, bem como os salários dos mesmos sejam amortizados quase integralmente com o rendimento gerado pelos direitos de imagem.^{10 11}

Naturalmente, atletas que atinjam determinada visibilidade ou notoriedade (inclusivamente por motivos extradesportivos) terão uma maior capacidade de rentabilizar os seus direitos de imagem.

Fácil será de verificar que o potencial de rentabilização de direitos de imagem de um jogador de futebol enquadrado numa equipa que luta pela manutenção na primeira liga do futebol Português não será a mesma de um jogador que desenvolva a sua actividade num grande clube europeu. No entanto, em muitos casos, verifica-se que os direitos de imagem de atletas que são perfeitamente desconhecidos aos olhos da maioria correspondem a valores que se fixam na ordem dos 50% dos montantes despendidos pelos clubes com a sua “remuneração” global.

Ora, a origem destes esquemas remuneratórios encontra-se muitas vezes (e em muitas jurisdições) no tratamento fiscal que é dado aos direitos de imagem. É facilmente compreensível que o que interessa no final do dia é o montante da remuneração líquida (*vis a vis* a remuneração bruta).¹² Desta feita, a componente fiscal tem um efeito decisivo no rendimento disponível dos desportistas.¹³

⁹ “É o exemplo de David Beckham, que através da sua empresa Beckham Brand Ltd, controlada pelo próprio e pela companhia 19 Entertainment, explora e gere os seus direitos de imagem. Para termos uma ideia dos valores movimentados pela Beckham Brand Ltd., (que não incluem todos os contratos de publicidade do jogador, como por exemplo os da Adidas e Motorola entre outros), em 2008 a empresa de Beckham gerou receitas no valor de 11,3 milhões de Euros. Ainda assim na temporada de 08/09 todas as receitas do jogador provenientes de direitos de imagem atingiram os 32,4 milhões de Euros.” (in <http://www.futebolfinance.com/os-direitos-de-imagem-dos-jogadores>).

¹⁰ Um dos casos mediáticos é o de Cristiano Ronaldo. “[O]s direitos de imagem do jogador Português antes de se mudar para Madrid eram totalmente geridos por si e pelo seu empresário Jorge Mendes. Aquando da sua contratação pelo Real Madrid, o presidente Florentino Perez assegurou 50% dos direitos de imagem do jogador. Actualmente os direitos de imagem de Cristiano Ronaldo estão avaliados entre os 80 e os 90 milhões de Euros, o que exemplifica bem a importância dos direitos de imagem dos jogadores na actual indústria do futebol.” (in <http://www.futebolfinance.com/os-direitos-de-imagem-dos-jogadores>).

¹¹ Salientamos que na aquisição de Cristiano Ronaldo pelo Real Madrid, Miguel Ángel Arroyo (então director-geral do Real Madrid) afirmou que o clube tinha condições financeiras para contratar o jogador e que o investimento acabaria por ser rentável em virtude de todo o *merchandising* à volta do jogador.

¹² De resto, os rendimentos dos desportistas são frequentemente negociados pelo valor líquido.

¹³ Referimos ainda que há quem defenda que os atletas deveriam beneficiar de um regime especial de tributação

Importa por isso analisar o enquadramento fiscal desta parcela da componente remuneratória dos atletas e verificar até que ponto os esquemas utilizados não são abusivos, por um lado, e por outro se asseguram o cumprimento do imperativo constitucional do princípio da igualdade (vertical e horizontal).¹⁴

3. Esquemas remuneratórios utilizados¹⁵

De acordo com o *supra* referido, vários têm sido os esquemas remuneratórios utilizados nos últimos anos, que diferem quer em termos de complexidade (e envolvimento de diversas jurisdições e estruturas intermédias), quer em termos de quantificação dos valores alocados a cada parcela de rendimento.

Destacamos as seguintes:

Exemplo A

Uma forma mais simplista, e de certa forma a mais comum, de estruturar a remuneração dos atletas seria realizada mediante o pagamento pelas entidades desportivas de uma parcela de rendimento enquanto

atendendo à natureza particular da sua actividade. A este respeito são utilizados argumentos que se prendem com o curto período de vida activa dos atletas e as elevadas exigências físicas da actividade, factores de risco tais como lesões que podem condicionar de forma decisiva o período de vida desportiva, agregado ao facto de a retribuição (gerada durante um período relativamente curto) ser muitas vezes seguida de um período de quebra significativa das fontes de rendimento. *Vide* Manuel Faustino, A tributação dos rendimentos derivados da prática de uma modalidade desportiva *in* Fisco, n.º 82/83, Setembro/Outubro 97. Ano IX, LEX. Ainda neste contexto é importante salientar a evolução histórica do regime aplicável a agentes desportivos, prevendo em alguns casos regimes mais favoráveis: Lei n.º 29/89, de 23 de Agosto e a respectiva adição ao Decreto-lei n.º 442-A/89 de 30 de Novembro, correspondente ao artigo 3.º-A efectuada pelo Decreto-Lei n.º 95/90, de 20 de Março; Lei n.º 1/90, de 13.º de Janeiro, art. 18; Lei n.º 2/92, de 9 de Março; Lei n.º 127-B/97, de 20 de Dezembro; Lei n.º 10-B/96, de 29 de Março (para maiores desenvolvimentos *vide* Maria Luísa Sacadura, A tributação do rendimento dos praticantes desportivos, Direito e Desporto, Estudos Fiscais e de Gestão, Coordenação Glória Teixeira, João Paulo Guimarães, José Pedro Sarmiento R. Lopes, Maria Luísa Sacadura, Maria José Carvalho, Neusa Liquito, Almedina.

¹⁴ A respeito da tributação de rendimentos derivados da prática desportiva, Manuel Faustino escreve, numa passagem que consideramos ainda se manter actual que “[S]ubsistem, todavia, zonas cinzentas que importa previamente identificar, como forma cautelar de evitar os procedimentos abusivos tendentes a modificar quer o elemento subjectivo, quer o elemento objectivo do pressuposto do imposto, com o duplo, mas simultâneo, desiderato: o de prevenir a erosão da base tributável através de prática abusivas se não mesmo ilícitas; e o de garantir a efectividade do princípio da igualdade.” *Vide* Manuel Faustino, A tributação dos rendimentos derivados da prática de uma modalidade desportiva, *in* Fisco, n.º 82/83, Setembro/Outubro 97, Ano IX, LEX, pag. 46.

¹⁵ Sublinhamos que as estruturas descritas não correspondem a criações ou sugestões do autor, que de resto, conforme seguidamente se refere, nem sempre concorda com os enquadramentos fiscais que têm vindo a ser efectuados pelos operadores.

salário e outra parcela a título de compensação pela exploração de direitos de imagem.¹⁶

Assim, enquanto o salário (resultante do contrato de trabalho desportivo) seria enquadrado como rendimento do trabalho dependente, Categoria A,¹⁷ os rendimentos resultantes da exploração dos direitos de imagem seriam enquadrados como rendimentos empresariais e profissionais, Categoria B.¹⁸

Este tipo de esquema remuneratório pretende essencialmente aproveitar o regime de determinação dos rendimentos líquidos por Categoria, aplicável a rendimentos empresariais e profissionais, e reduzir a base tributável mediante a imputação de custos ou a aplicação de coeficientes (no caso do regime simplificado), reduzindo igualmente o imposto pago a final.¹⁹

Por outro lado, esta forma de pagamento permitia ainda sujeitar os atletas a uma retenção na fonte por conta do imposto devido a final de 21,5%,²⁰ (ou inclusivamente dispensar a retenção na fonte),²¹ diferindo o pagamento do imposto (também este sujeito às taxas progressivas) para o momento final da liquidação. A redução da retenção na fonte ou a sua dispensa total gera assim uma vantagem de *cash flow* diferindo o sacrifício económico do imposto para um momento posterior (evitando a “anestesia fiscal” gerada pelas retenções na fonte por conta do imposto devido a final).²²

Exemplo B

Uma segunda estrutura igualmente utilizada parte da mesma divisão de parcelas acima referida contudo, em vez de serem efectuados pagamentos a título de direitos de imagem ao próprio desportista, estes são efectuados a uma sociedade localizada em Portugal, detida pelo próprio atleta e à qual este previamente

¹⁶ Na generalidade dos casos os direitos de imagem seriam sujeitos a um único pagamento (acto isolado) e por vezes inclusivamente justificado mediante a realização de uma qualquer campanha publicitária.

¹⁷ Vide, Código do IRS, art. 2.º.

¹⁸ Vide Código do IRS, art. 3.º.

¹⁹ Vide Código do IRS, arts. 28.º e ss..

²⁰ Taxa que será potencialmente mais baixa do que a resultante da aplicação das tabelas previstas no Decreto-Lei 42/91, de 22 de Janeiro (e regulamentação posterior), aplicável aos rendimentos da Categoria A.

²¹ Consoante os operadores enquadrem o rendimento no Código do IRS, art. 3.º, n.º 1 al. a) ou b).

²² A aplicação de uma taxa de retenção na fonte de 21,5% ou a sua dispensa total, deriva do diferente enquadramento que tem sido dado pelos diferentes operadores, sendo que alguns qualificam o rendimento como um rendimento ainda decorrente da actividade de desportista, e como tal decorrente de uma actividade profissionais especificamente previstas na tabela a que se refere o Código do IRS, [art. 151º](#) (1323 Desportistas). Neste caso, seria aplicável o Código do IRS, 101.º, n.º 1, al. b). Outros operadores consideram que se trata de um rendimento comercial, decorrente da cedência a título oneroso de direitos de imagem e como tal dispensado de retenção na fonte nos termos do Código do IRS, art. 101.º, n.º 4.

cedeu a exploração dos seus direitos.

Neste caso,²³ enquanto o rendimento se mantiver dentro da sociedade a sua tributação efectiva é manifestamente mais reduzida do que a resultante da aplicação das taxas progressivas de IRS (que podem, actualmente, ascender aos 46,5%), uma vez que a taxa máxima de IRC é de 25%.

Por outro lado, existe por vezes alguma “confusão” entre o património social e o património pessoal do sócio da sociedade, o que permite a algumas sociedades de teor mais familiar, ou com uma estrutura accionista mais reduzida, deduzir aos eventuais lucros da sociedade gastos pessoais de difícil controlo e que eventualmente se confundem com legítimos custos societários (e.g. contas de telemóveis, aquisição de imóveis, aquisição de veículos, refeições, etc.).²⁴

Finalmente, ainda que os rendimentos venham efectivamente a ser distribuídos ao sócio, *i.e.* ao atleta (sob a forma de dividendos) estes são sujeitos a uma retenção na fonte a título liberatório de 21,5% (ou excluídos da matéria tributável em 50%), o que em caso de montantes elevados acaba por ser mais favorável do que a tributação enquanto rendimento do trabalho dependente.

Exemplo C

Existem ainda outros exemplos mais criativos em que a contribuição dos direitos de imagem do atleta é feita para uma sociedade não-residente, numa jurisdição de baixa tributação (ou que em virtude de benefícios fiscais reduza a tributação efectiva deste tipo de rendimento para níveis mais baixos).²⁵

Na maioria dos casos, este tipo de estrutura é apenas utilizada quando o valor dos rendimentos pagos a título de direitos de imagem já é elevado e existem preocupações ulteriores com a gestão do capital. Como facilmente se verifica, este tipo de estrutura exige alguns custos de manutenção, uma vez que a sociedade não residente funciona muitas vezes com um concelho de administração remunerado que gere efectivamente os montantes, e / ou com *nominee shareholders*, tratando-se já de estruturas com um

²³ Para além da vantagem de *cash flow* que poderá decorrer de uma retenção na fonte de montante inferior à aplicável em sede de IRS a rendimentos da Categoria A, ou inclusivamente a sua dispensa.

²⁴ Naturalmente este tipo de prática não se recomenda.

²⁵ Importa referir que a jurisdição utilizada em grande parte das vezes não é uma jurisdição *offshore*, mas sim uma jurisdição Europeia, uma vez que a utilização de paraísos fiscais poderá implicar dificuldades adicionais (nomeadamente no que respeita à aplicação de normas de CFC, cuja utilização [pelas administrações fiscais] em Estados-Membros se vê dificultado pela jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia e.g. Acórdão Cadbury Schweppes, de 12 de Setembro de 2006 [processo C – 196/04]).

nível de gestão mais requintado.

Os montantes pagos a título de direitos de imagem ficam assim concentrados na sociedade não residente, que frequentemente é uma entidade financeira que gere os montantes enquanto investimento financeiro, dos quais o desportista poderá vir a beneficiar um dia mais tarde. Ou seja, neste tipo de estrutura não existe geralmente um *short term exit strategy*, funcionando quase com um investimento de longo prazo, permitindo inclusivamente fazer outros investimentos em Portugal.

Noutras situações, a sociedade não residente poderá ser detida por uma outra sociedade residente em território nacional, que por sua vez é detida pelo desportista. Nestes casos, a sociedade não residente poderá distribuir dividendos de uma forma praticamente neutra do ponto de vista fiscal (quer através da utilização da directiva mães-filhas,²⁶ ou de um Acordo para Evitar a Dupla Tributação (doravante “ADT”). Finalmente, estando o capital dentro de uma sociedade Portuguesa maioritariamente detida pelo desportista, os montantes são frequentemente dissipados nos termos *supra* descritos.

Também neste tipo de estruturas, temos verificado que os operadores²⁷ divergem na qualificação dos rendimentos resultantes da exploração de direitos de imagem. Estes são por vezes qualificados como royalties, outras vezes como rendimentos da actividade desportiva (em sentido amplo), outras vezes como simples rendimentos de aplicação de capitais.

Exemplo D

Finalmente, existem estruturas manifestamente fraudulentas (que na maioria dos casos nem aparentam um esforço de se pretenderem assumir como planeamento fiscal lícito) em que os pagamentos de direitos de imagem são efectuados por uma entidade *offshore* (neste caso localizada em paraísos fiscais) directamente para uma conta detida pelos atletas. Uma vez que a entidade pagadora e, muitas vezes, a conta bancária estão localizadas fora do país, o rendimento simplesmente não é declarado.

4. Possibilidades de enquadramento

²⁶ Vide Directiva 90/435/CEE do Conselho, de 23 de Julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados- membros diferentes.

²⁷ Através da expressão “operadores” referimo-nos a todas a entidades que operam no mercado desportivo e que, no decurso da sua actividade, são chamados a qualificar os rendimentos obtidos em virtude da cedência de direitos de imagem (e.g. clubes desportivos, sociedades anónimas desportivas, intermediários financeiros, aplicadores do direito).

Conforme decorre já da descrição acima efectuada, são várias as possibilidades de enquadramento dos direitos de imagem em sede de IRS. Por outro lado, verificamos ainda que o enquadramento assume uma importância fulcral, uma vez que, nesta situação em particular, a tributação efectiva difere substancialmente de caso para caso.

De acordo com o que tem vindo a ser a prática entre os operadores desportivos, e após uma análise em abstracto da situação, os enquadramentos possíveis são os seguintes:

(i) Categoria A - Rendimentos do trabalho dependente

A argumentação utilizada pelos operadores que defendem este enquadramento prende-se sobretudo com o facto de a remuneração dos direitos de imagem estar em grande medida relacionada com o contrato de trabalho desportivo celebrado pelo atleta. Assim, os defensores desta tese entendem que a remuneração do contrato de trabalho desportivo e os direitos de imagem fazem ainda parte de uma mesma unidade económica, devendo ser tributados em sede de Categoria A.

(ii) Categoria B - Rendimentos empresariais e profissionais

Alguns operadores consideram que a cedência da exploração dos direitos de imagem se enquadra na Categoria B, por considerarem que o acto de cedência dos direitos ainda pode ser qualificado como um acto empresarial ou profissional. A este respeito, contudo, importa referir que apesar de diversos operadores caracterizarem o rendimento como empresarial ou profissional (enquadrando-o na Categoria B), estes nem sempre estão de acordo no que respeita à sua concreta qualificação. Assim, alguns consideram que se trata de um rendimento decorrente do exercício de uma actividade comercial, outros consideram tratar-se de uma actividade profissional (ainda inserida na actividade do desportista) e outros ainda consideram tratar-se de um rendimento proveniente da propriedade intelectual ou industrial. Neste último caso, os operadores partem inclusivamente desta qualificação para distinguir consoante o royalty é ou não auferido pelo seu titular originário, incluindo o rendimento na Categoria B²⁸ ou E²⁹ ou eventualmente na Categoria G³⁰ em casos de alienação onerosa, quando o transmitente não seja o seu titular originário.

²⁸ Vide Código do IRS, art. 3.º, n.º 1, al. c).

²⁹ Vide Código do IRS, art. 5.º, n.º 2, al. m).

³⁰ Vide Código do IRS, art. 9.º, n.º 1, al. a) e 10.º, n.º 1 al. c).

Sem prejuízo dos maiores desenvolvimentos efectuados abaixo, cumpre referir que discordamos da qualificação dos rendimentos provenientes de direitos de imagem enquanto rendimentos comerciais, uma vez que pela sua própria natureza (sendo direitos de personalidade), não podem ser alienados de forma definitiva. Podem apenas ser objecto de uma cedência de exploração, actividade que não nos parece que rigorosamente se possa caracterizar como “compra e venda”.³¹

Por outro lado, discordamos igualmente da qualificação daqueles rendimentos como resultantes da propriedade intelectual ou industrial ou da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico (ou como direitos conexos), *i.e.* como *royalties*. Como melhor explicaremos de seguida, a propósito da natureza jurídica dos direitos de imagem (*per si*), estes não se podem confundir com propriedade intelectual ou industrial, com direitos de autor ou com direitos conexos. Na verdade, os direitos de imagem são direitos de personalidade. Desta feita, ainda que se possa considerar que são dotados de características especiais (*e.g.* devido ao seu conteúdo patrimonial), estes não poderão ser confundidos com as realidades acima descritas.

(iii) Categoria E

Na opinião de alguns operadores os rendimentos derivados da cedência de direitos de imagem correspondem à exploração de um direito de natureza pessoal, com conteúdo patrimonial, devendo ser qualificados como rendimentos de capitais.³² Alguns dos operadores que defendem esta posição entendem ainda que os direitos de imagem terão o seu correcto enquadramento como rendimentos de capitais, quer em virtude da sua intrínseca “passividade”, e pelo facto de se tratarem de “frutos”...derivados de “direitos”, que no caso concreto seriam direitos pessoais.³³

(iv) Não incidência

Outra possibilidade será considerar que os direitos de imagem não têm consagração expressa em nenhuma Categoria do Código do IRS e, como tal, não poderiam ser sujeitos a tributação nesta sede.³⁴

³¹ *Vide* a este respeito o Acórdão do STJ, de 08.11.2001 proferido no processo 01B2853.

³² *Vide* Circular 17/2011 de 19 de Maio.

³³ Neste sentido *vide* Grupo de Trabalho – Futebol, Tópicos para apresentação ao Grupo de Trabalho nomeado para análise de questões fiscais sobre o Futebol, 03-04-2009 e Circular 17/2011 de 19 de Maio.

³⁴ Adoptando o Código do IRS a técnica das Categorias, ou seja, os rendimentos tributáveis devem estar previstos numa das Categorias incluídas no código, caso não se considerem os rendimentos provenientes de direitos de imagem englobados nem em nenhuma enumeração, nem em nenhuma cláusula geral, estes não deveriam ser sujeitos a tributação.

Parece-nos contudo que o conceito de “rendimento acréscimo” utilizado pelo Código do IRS, ao pretender abranger todas as fontes de rendimento e não apenas as fontes regulares, aponta no sentido da tributação deste tipo de rendimento.³⁵ Acresce que o tipo de rendimento em causa, nomeadamente devido aos valores envolvidos, não parece justificar uma situação de não incidência em virtude da aplicação do princípio da praticabilidade.

Assim, discordamos igualmente desta possibilidade de enquadramento.

5. Posição da Administração Fiscal veiculada através da Circular n.º 17/2011, de 19 de Maio

Através da circular n.º 17/2001, de 19 de Maio, veio a Administração Fiscal veicular o seu entendimento, segundo o qual:

- (i) Quando a remuneração dos direitos de imagem seja feita pelo Clube/SAD, residente em território português, com o qual o atleta tenha celebrado um contrato de trabalho desportivo, os rendimentos devem ser qualificados como rendimentos de trabalho dependente, enquadrados na Categoria A do Código do IRS;
- (ii) Quando os rendimentos provenientes dos direitos de imagem sejam pagos por uma entidade, que não o Clube/SAD com o qual o atleta celebrou um contrato de trabalho desportivo, estes assumem-se como resultantes da exploração de um direito de natureza pessoal, com conteúdo patrimonial, devendo ser qualificados como rendimentos de capitais enquadrados na Categoria E.³⁶

³⁵ Apesar de não se referir directamente à temática dos direitos de imagem, mas relativamente aos rendimentos auferidos pela prática de uma modalidade desportiva, importa ainda assim relembrar as palavras de Manuel Faustino, que defende que “(...) é também inquestionável, à luz do conceito de rendimento-acréscimo que, embora limitadamente, hoje sustenta a definição da base tributável em IRS, que os rendimentos auferidos pela prática de uma modalidade desportiva, seja qual for a qualificação que as partes lhes atribuam ou a configuração contratual que lhes imprimam, são sempre rendimentos tributáveis em IRS, ainda que possam ser diversamente qualificados segundo as regras próprias do aspecto material do elemento objectivo da incidência de cada uma das Categorias de rendimentos legalmente previstas”. Vide Manuel Faustino, A tributação dos rendimentos derivados da prática de uma modalidade desportiva, in Fisco, n.º 82/83, Setembro/Outubro 97, Ano IX, LEX, pag. 46.

³⁶ A referida circular refere-se ainda a situações que surgem quando os direitos de imagem de um jogador são detidos por uma entidade não desportiva, não residente em território português, que os cede a um Clube/SAD residente, com o qual o jogador vai celebrar um contrato de trabalho desportivo. Nestes casos – nos termos da circular - os rendimentos obtidos por essa entidade com a cedência desses direitos encontram-se estreitamente relacionados com os direitos inerentes ao contrato de trabalho desportivo celebrado pelo jogador, porque derivam da imagem deste no exercício da sua actividade profissional

6. Natureza e regime jurídico dos direitos de imagem

Antes de tomar posição relativamente ao enquadramento fiscal dos rendimentos provenientes da exploração de direitos de imagem importa analisar com maior detalhe o que são na realidade os direitos de imagem.³⁷

O direito à imagem vem consagrado na Constituição da República Portuguesa, (doravante “CRP”), art. 26.º, que no seu número 1 determina que “[A] todos são reconhecidos os direitos à identidade pessoal, ao desenvolvimento da personalidade, à capacidade civil, à cidadania, ao bom nome e reputação, à imagem, à palavra, à reserva da intimidade da vida privada e familiar e à protecção legal contra quaisquer formas de discriminação.” (sublinhados nossos).

Ao preceito Constitucional acresce ainda a regulamentação prevista no Código Civil³⁸ (doravante “CC”), art. 79.º que dispõe, no seu número 1, que “[O] retrato de uma pessoa não pode ser exposto, reproduzido ou lançado no comércio sem o consentimento dela; depois da morte da pessoa retratada, a autorização compete às pessoas designadas no n.º 2 do artigo 71.º, segundo a ordem nele indicada.”. O número 2 do referido artigo determina ainda que “[N]ão é necessário o consentimento da pessoa retratada quando assim o justificarem a sua notoriedade, o cargo que desempenhe, exigências de polícia ou de justiça, finalidades científicas, didácticas ou culturais, ou quando a reprodução da imagem vier enquadrada na de lugares públicos, ou na de factos de interesse público ou que hajam decorrido publicamente.”.³⁹ Acrescenta finalmente o número 3 que “[O] retrato não pode, porém, ser reproduzido, exposto ou lançado no comércio, se do facto resultar prejuízo para a honra, reputação ou simples decoro da pessoa retratada.”⁴⁰

e apenas subsistem enquanto durar o contrato de trabalho desportivo. Assim, esses rendimentos configuram «rendimentos derivados do exercício em território português de actividade de (...) desportistas» e encontram-se sujeitos a IRC, Código do IRC, art. 4.º, n.º 3, alínea d), sendo sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, à taxa de 25% nos termos do Código do IRC, art. 87.º, n.º 4 e 94.º, n.º 5.

³⁷ Não sendo este estudo dedicado à natureza jurídica dos direitos de imagem, tentaremos meramente fazer um breve apanhado sobre as características deste tipo de direitos que sejam relevantes ao seu enquadramento fiscal.

³⁸ O direito à imagem encontra ainda previsão noutros códigos, nomeadamente no Código da Publicidade, Código da Propriedade Industrial e Código Penal.

³⁹ A este respeito, tendo em conta a notoriedade dos desportistas, será inclusivamente de questionar até que ponto pode a utilização dos direitos de imagem ser restringida.

⁴⁰ Encontramos assim uma regra geral que faz depender a exposição, reprodução ou lançamento de um retrato da autorização da pessoa retratada (ou dos seus sucessores), que depois encontra excepção no número 2 em casos (de entre os que nos podem interessar) de notoriedade, ou quando finalidades didácticas ou culturais assim o justificarem ou nos factos de interesse público ou que hajam decorrido publicamente, excepto quando do facto resultar prejuízo para a honra, reputação ou simples decoro da pessoa retratada. Importa referir, a este respeito, que alguns autores entendem dever fazer-se uma interpretação

De acordo com o enquadramento Constitucional e legal acima descrito, verificamos que, de um modo geral, o direito à imagem é qualificado como um direito de personalidade.⁴¹ Por outro lado, verificamos que os direitos de imagem poderão ter um conteúdo patrimonial, que faz com que estes possam fugir (em alguns aspectos) às características gerais dos direitos de personalidade.⁴² Contudo, apesar do debate doutrinário e jurisprudencial a este respeito, o certo é que é de veras comum que o direito de imagem seja sujeito às mais diversas formas de aproveitamento económico (tal como já foi sobejamente referido *supra*).⁴³

Esta exploração económica do direito à imagem existe e é desenvolvida - tal como referimos - em virtude de existir um amplo mercado dedicado ao seu aproveitamento.⁴⁴ Este mercado é lícito e de resto aceite pela ordem jurídica, nomeadamente pelo Código Civil, que reconhece o exclusivo aproveitamento económico pelo seu titular.⁴⁵

Igualmente relevante para o enquadramento fiscal dos direitos de imagem, será o disposto na Lei 28/98, de 26 de Junho, (doravante “Regime Jurídico do Contrato de Trabalho do Praticante Desportivo e do Contrato de Formação Desportiva”), art. 10.º, n.º 1 que determina que “[T]odo o praticante desportivo profissional tem direito a utilizar a sua imagem pública ligada à prática desportiva e a opor-se a que outrem a use ilicitamente para exploração comercial ou para outros fins económicos.”⁴⁶

restritiva destes artigos. *Vide* David de Oliveira Festas, Do conteúdo patrimonial do direito à imagem, Contributo para um estudo do seu aproveitamento consentido e *inter vivos*, Coimbra Editora, pag. 270.

⁴¹ No mesmo sentido *vide* David de Oliveira Festas, Do conteúdo patrimonial do direito à imagem, Contributo para um estudo do seu aproveitamento consentido e *inter vivos*, Coimbra Editora, pag. 93.

⁴² Os direitos de imagem são genericamente caracterizados como absolutos, não patrimoniais e inerentes, imprescritíveis, intransmissíveis, irrenunciáveis e restritamente negociáveis. No mesmo sentido *vide* David de Oliveira Festas, Do conteúdo patrimonial do direito à imagem, Contributo para um estudo do seu aproveitamento consentido e *inter vivos*, Coimbra Editora, pag. 93.

⁴³ Na opinião de David de Oliveira Festas “(...) o direito à imagem tem uma natureza mista: é direito de personalidade e é direito patrimonial.”

⁴⁴ *Vide* David de Oliveira Festas, Do conteúdo patrimonial do direito à imagem, Contributo para um estudo do seu aproveitamento consentido e *inter vivos*, Coimbra Editora, pag. 127.

⁴⁵ O próprio Supremo Tribunal de Justiça parece advogar a mesma posição, ao referir que “(...) o direito de imagem, em si, enquanto direito de personalidade é inalienável, mas a exploração comercial da imagem de alguém não o é, podendo ser feita pelo próprio titular desse direito directamente ou por intermédio de outrem, ou por outrem com o seu consentimento”. *Vide* Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 25-10-2005, proferido no processo 05A2577.

⁴⁶ Resulta assim da legislação acima transcrita que “[O] titular do direito à imagem pode aproveitar economicamente a sua imagem, directamente ou autorizando outra pessoa a explorá-la”⁴⁶ *Vide* David de Oliveira Festas, Do conteúdo patrimonial do direito à imagem, Contributo para um estudo do seu aproveitamento consentido e *inter vivos*, Coimbra Editora, pag. 132.

7. Posição adoptada

Em primeiro lugar, cumpre referir que entendemos que a tributação dos direitos de imagem dos desportistas não poderá ser objecto de uma solução uniforme, aplicável a todas as situações. Desta forma, consideramos fazer sentido a distinção entre (i) direitos de imagem inerentes ao contrato de trabalho desportivo e (ii) direitos de imagem não inerentes ao contrato de trabalho desportivo.

(i) Direitos inerentes ao contrato de trabalho desportivo

Em N/ opinião, quando a exploração dos direitos de imagem é efectuada no âmbito do contrato de trabalho desportivo (*i.e.* quando estes são auferidos pela prestação ou em razão da prestação do trabalho), os direitos de imagem deverão ser considerados rendimentos do trabalho dependente e, como tal, enquadrados na Categoria A de IRS.

Assim, apenas concordamos com Administração Fiscal⁴⁷ na medida em que, na grande maioria dos casos, quando é a entidade empregadora a proceder à remuneração dos direitos de imagem, existe uma elevada conexão entre estes e o contrato de trabalho desportivo. Desta forma, nestes casos, parece haver suficiente ligação entre os direitos de imagem e o contrato de trabalho para se considerar que a remuneração dos direitos de imagem é, ainda assim, um rendimento de trabalho dependente.

No entanto, fazer depender a qualificação dos direitos de imagem apenas do critério da fonte pagadora⁴⁸ (*i.e.* quando é a entidade empregadora a proceder ao pagamento) não nos parece a melhor abordagem do ponto de vista técnico.

Repare-se que o Código do IRS, art. 2.º, n.º 1, al. a), determina que se consideram rendimentos do trabalho dependente, todas as remunerações pagas ou postas à disposição do seu titular provenientes de “[T]rabalho por conta de outrem prestado ao abrigo de contrato individual de trabalho ou de outro a ele legalmente equiparado.”

Assim, da leitura do Código do IRS, art. 2.º, *supra* transcrito, decorrem – em N/ opinião - três requisitos para a qualificação de rendimentos como resultantes do trabalho dependente: (i) ser paga uma

⁴⁷ Na posição veiculada através da circular 17/2011 de 19 de Maio.

⁴⁸ Como faz a Administração Fiscal na circular 17/2011 de 19 de Maio.

remuneração; (ii) por uma entidade patronal; e (iii) que resulta do desempenho da actividade laboral (*i.e.* ser auferida pela prestação ou em razão da prestação do trabalho). Mais, verificamos inclusivamente que, em certas situações, é possível enquadrar na Categoria A elementos que não são sequer pagos pela entidade patronal, desde que sejam auferidos em virtude do contrato de trabalho (*e.g.* gratificações),⁴⁹ pelo que o simples critério da fonte pagadora do rendimento nos parece insuficiente.

Desta forma, consideramos imprescindível à qualificação dos direitos de imagem como rendimentos do trabalho dependente, que estes sejam auferidos em virtude da celebração do contrato de trabalho desportivo, sendo-lhe intrinsecamente inerentes.

Nestes casos, verificamos que a previsão do próprio Código do IRS, art. 2.º, n.º 3, al. b) é suficientemente lata para abranger este tipo de rendimento. Veja-se que o referido artigo determina que se consideram rendimentos do trabalho dependente “[A]s remunerações acessórias, nelas se compreendendo todos os direitos, benefícios ou regalias não incluídos na remuneração principal que sejam auferidos devido à prestação de trabalho ou em conexão com esta e constituam para o respectivo beneficiário uma vantagem económica, designadamente: (...)”.

Repare-se ainda, que a própria técnica legislativa utilizada pelo legislador, ao usar tipos relativamente abertos, acompanhados por enumerações exemplificativas dá ampla margem ao intérprete fiscal para defender esta interpretação.⁵⁰

Por outro lado, o Regime Jurídico do Contrato de Trabalho do Praticante Desportivo e do Contrato de Formação Desportiva, art. 14.º, n.º 1 vem ainda reforçar este N/ entendimento, ao determinar que se compreendem “(...) na retribuição todas as prestações patrimoniais que, nos termos das regras aplicáveis ao contrato de trabalho, a entidade empregadora realize a favor do praticante desportivo profissional pelo exercício da sua actividade ou com fundamento nos resultados nela obtidos.”

⁴⁹ Vide Código do IRS, art. 2.º, n.º 3, al. g).

⁵⁰ Conforme refere José Guilherme Xavier de Basto, “[O] princípio da tipicidade na definição dos elementos essenciais do imposto, ou, pelo menos, razões de clareza e segurança na definição da incidência, levaram o legislador do IRS a completar a regra geral de incidência real da Categoria A – consistente na previsão das quatro situações típicas constantes das quadro alíneas do n.º 1 do artigo 2.º do CIRS (...) com um conjunto de normas reguladoras de casos especiais, em que o enquadramento das remunerações na Categoria A não resulta linearmente, ou não resulta mesmo, do dispositivo legal desse n.º 1.” vide José Guilherme Xavier de Basto, IRS, Incidência real e determinação dos rendimentos líquidos, Coimbra Editora, pag. 60.

Ora, a cedência de direitos de imagem de praticantes desportivos encontra-se regulada no referido diploma legal (tal como já foi referido), dispondo que “[T]odo o praticante desportivo profissional tem direito a utilizar a sua imagem pública ligada à prática desportiva e a opor-se a que outrem a use ilicitamente para exploração comercial ou para outros fins económicos.”. Verificamos assim que o conjunto das regras aplicáveis ao contrato de trabalho desportivo regulamenta a possibilidade dada ao titular do direito à imagem de ceder a utilização económica da sua imagem à entidade empregadora. Assim, a remuneração dos direitos de imagem tem que se considerar uma prestação patrimonial paga nos termos das regras aplicáveis ao contrato de trabalho desportivo (porquanto a legislação aplicável a este tipo de contrato especificamente contempla esta possibilidade), considerando-se assim parte da retribuição decorrente daquele tipo de contrato de trabalho.⁵¹

Finalmente, num argumento menos jurídico, e mais de senso comum, sempre se dirá que, questionando-se um indivíduo sobre a obtenção de um rendimento, e respondendo este que é remunerado por uma entidade desportiva pela exploração dos seus direitos de imagem, a questão subsequente incidirá seguramente no porquê da entidade desportiva remunerar os seus direitos em particular. Esta questão em grande número de situações será respondida com o facto de o referido indivíduo desenvolver uma actividade desportiva ao serviço daquela entidade. Ou seja, a razão subjacente à remuneração dos direitos de imagem do atleta está intrinsecamente relacionada com a integração do atleta na entidade desportiva.

No entanto, o enquadramento de rendimentos obtidos pela utilização dos direitos de imagem na Categoria A quando seja a mesma entidade empregadora a proceder ao seu pagamento simultaneamente com o pagamento de um salário, apesar de ser uma realidade tendencial não será uma verdade absoluta.

⁵¹ Esta posição parece ir de encontro a decisões recentes do Supremo Tribunal de Justiça (e.g. Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 12-09-2007, proferido no processo 06S4107, disponível em <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/5e19426cc3106edc8025736e004a8381?OpenDocument&Highlight=0, rescis%C3%A3o, contrato, trabalho, desportivo>, quando refere que se verifica “(...) uma união ou coligação de contratos quando as partes celebram dois contratos diferenciados – v.g. um de trabalho e outro de cedência de imagem -, mas pretenderam que essa pluralidade funcionasse como um todo, como um conjunto económico (valor global acordado) e, por isso, estabeleceram um nexó funcional entre eles.” acrescentando ainda que “[N]a situação descrita na proposição anterior, os valores decorrentes do contrato de cedência de imagem, porque integrantes da remuneração do autor, enquanto treinador de futebol, fazem parte da prestação indemnizatória que lhe é devida, em consequência do seu despedimento diferenciados – v.g. um de trabalho e outro de cedência de imagem -, mas pretenderam que essa pluralidade funcionasse como um todo, como um conjunto económico (valor global acordado) e, por isso, estabeleceram um nexó funcional entre eles.”

Verificamos em primeiro lugar, que os direitos de imagem e os rendimentos descritos na Categoria A têm uma natureza intrínseca diferente. Esta natureza diversa decorre do facto de a Categoria A elencar rendimentos que remuneram o trabalho, enquanto que a exploração de direitos de imagem pretende remunerar a utilização de um direito de personalidade. Assim, só existe uma identidade entre os rendimentos da Categoria A e os rendimentos auferidos em virtude da exploração do direito de imagem quando a cedência destes direitos é efectivamente feita no âmbito do contrato de trabalho desportivo. No entanto, da análise da legislação relativa aos direitos de imagem, resulta que estes são perfeitamente autonomizáveis do contrato de trabalho desportivo, sendo assim possível, que sejam cedidos fora do âmbito deste contrato, ainda que remunerados pela mesma entidade empregadora. Assim, teremos que admitir que existem situações em que os direitos de imagem não se relacionam com o contrato de trabalho, não sendo, conseqüentemente, rendimentos da Categoria A.⁵²

Cumpramos distinguir a situação acima descrita (em que existe uma efectiva relação de inerência entre o contrato de trabalho desportivo e o pagamento a título de direitos de imagem assegurado pela entidade empregadora) de cenários em que apesar de os direitos de imagem serem pagos pela entidade empregadora, estes não foram cedidos ou autorizados no âmbito do contrato de trabalho.⁵³

Imagine-se, por exemplo, que um dado clube desportivo com várias modalidades, decide fazer uma campanha com um dos seus jogadores de futebol, e com um piloto de fórmula 1 (a actuar numa equipa

⁵² “[O]s contratos de cessão de exploração comercial dos direitos de imagem dos praticantes desportivos, são contratos que se diferenciam, no seu objecto, do contrato de trabalho ainda que essa cessão seja directamente a favor da entidade empregadora. (...) Desta forma, os rendimentos auferidos pelo praticante desportivo profissional derivados da cedência da exploração comercial desse direito, ainda que atribuídos pela entidade empregadora ou por seu intermédio, diferenciam-se dos rendimentos do trabalho auferidos directamente da prática da modalidade desportiva objecto do contrato laboral. Esta diferenciação deverá ter os correspondentes reflexos também no plano tributário, uma vez que a qualificação desses rendimentos em sede de IRS deve respeitar o enquadramento teórico que o legislador fiscal preconizou para as diferentes Categorias de imposto. Assim, os rendimentos derivados da cedência a terceiros da exploração comercial dos direitos de imagem, salvo melhor opinião, têm o seu correcto enquadramento na Categoria E do IRS – rendimentos de capitais – face, por um lado, à sua natureza intrínseca e à “passividade” que caracteriza a sua percepção, e por outro lado, à própria definição de rendimentos de capitais dada pelo artigo 5.º, n.º 1 do CIRS, quando se refere a...“frutos”...derivados de...“direitos” (neste caso, de “direitos pessoais”).” Vide Grupo de Trabalho – Futebol, Tópicos para apresentação ao Grupo de Trabalho nomeado para análise de questões fiscais sobre o Futebol, 03-04-2009, pag. 4.

⁵³ Importa ainda referir que em certas situações, apesar de o rendimento (proveniente da exploração dos direitos de imagem) não ser posto à disposição do atleta pela entidade desportiva, este pode ainda ser considerado pago pela mesma entidade patronal, tendo em consideração à noção ampla de entidade patronal prevista no Código do IRS, art. 2.º, n.º 10.º, que determina que “[P]ara efeitos deste imposto, considera-se entidade patronal toda aquela que pague ou coloque à disposição remunerações que, nos termos deste artigo, constituam rendimentos de trabalho dependente, sendo a ela equiparada qualquer outra entidade que com ela esteja em relação de domínio ou de grupo, independentemente da respectiva localização geográfica.”

diferente) para demonstrar a velocidade dos seus jogadores. Suponha-se agora que o clube remunera o piloto em várias tranches, (enquanto a campanha permanece activa) e que no decurso da mesma viria a criar uma equipa de fórmula 1 contratando o referido piloto. Nesta situação, apesar de ser a entidade empregadora a pagar os direitos de imagem a uma atleta seu (após a sua contratação), parece manifesto que os direitos de imagem pagos não foram cedidos no âmbito daquele contrato de trabalho desportivo, não podendo, em N/ opinião, ser enquadrado em sede de Categoria A.

A título de exemplo destacamos ainda uma situação em que uma entidade desportiva contrate um atleta que seja um indivíduo de elevada notoriedade, mas cujo reconhecimento público decorra do seu desempenho profissional no campo da representação. Neste caso parece-nos igualmente que o direito de imagem não é cedido no âmbito do contrato desportivo, porquanto o valor do direito de imagem não decorre sequer da actividade desportiva. Ou seja, a entidade desportiva não remunera o direito de imagem do seu atleta, mas de um indivíduo notável pelo exercício de outras funções.

Em suma, entendemos que os direitos de imagem podem ser enquadrados enquanto rendimentos da Categoria A quando os mesmos sejam cedidos no âmbito daquele contrato e tenham como função remunerar o exercício da actividade para o qual o atleta é contratado. Inerente a esta posição está, é claro, a N/ convicção de que a actividade do desportista (nos termos em que este é contratado pela entidade desportiva) não se restringe unicamente ao desempenho da actividade “física” do exercício do desporto.⁵⁴

Como referimos, o desporto tem-se desenvolvido de uma forma quase orgânica, pelo que a realidade desportiva é manifestamente mais complexa e abrangente do que era há anos atrás. A título de exemplo podemos referir a contratação de atletas asiáticos, cuja preocupação passa em grande parte pela conquista de novos mercados pelas respectivas sociedades anónimas desportivas. Ou seja, determinados atletas são contratados em grande parte pelo rendimento que pode ser gerado pela projecção da sua imagem e não estritamente pelo seu desempenho desportivo *stricto sensu*.

Como é óbvio, surgem situações cinzentas, de fronteira, em que se torna difícil verificar se o direito de imagem é cedido no âmbito do contrato de trabalho desportivo. Zonas cinzentas essas que, naturalmente

⁵⁴ Este entendimento parece até subjazer ao texto do livro branco do desporto quando refere que “[U]ma parte crescente do valor económico do desporto está ligada aos direitos de propriedade intelectual.” Vide Livro Branco Sobre o Desporto (apresentado pela Comissão), disponível em http://ec.europa.eu/sport/white-paper/doc/wp_on_sport_pt.pdf. (sublinhados nossos).

não são exclusivas deste tema e que devem ser densificadas pela doutrina, jurisprudência e até pela Administração Fiscal.

(ii) Remuneração de direitos de imagem por uma entidade diferente da entidade empregadora

Apesar dos direitos de imagem serem direitos de personalidade e, como tal, imanescentes à própria pessoa, o valor económico destes direitos (traduzido na remuneração pela sua cedência ou utilização) e o seu comércio dependem da notoriedade do indivíduo. Depende, como todo o comércio da procura e da oferta. A oferta, ou seja, a comercialização dos direitos, consubstancia o desenvolvimento de uma “empresa”, de uma actividade. O próprio acto de comercialização, a autorização necessária para a utilização dos direitos de imagem (dada pelo atleta) é, em si mesmo, um acto com vista à obtenção de um lucro. É uma das declarações de vontade necessárias para o seu comércio.

A declaração de sentido contrário, *i.e.* o desejo de adquirir, a procura dos direitos de imagem, decorre do valor da sua utilização. Assim, a mais-valia que o uso de uma determinada imagem poderá ter, depende do valor da mesma. Valor esse que está intrinsecamente ligado ao reconhecimento da imagem em causa.

Desta feita, trata-se de um acto de comércio desenvolvido pelo próprio atleta. A expressão comércio, ou lançar no comércio é inclusivamente utilizada pelo CC, art. 79.º, n.º 1 (acima transcrito). Ora, se o comércio de serviços jurídicos, ou de serviços de auditoria, ou de fisioterapia se enquadram na Categoria B do IRS, por razão o comércio de direitos de imagem não deve seguir a mesma qualificação?

Em N/ opinião, a diferença de tratamento que os rendimentos derivados da exploração de direitos de imagem têm sido objecto, diz respeito ao facto de todas as actividades constantes da tabela prevista no Código do IRS, art. 151.º terem uma natureza substancialmente activa, *i.e.* em geral as actividades prevêm um *facere*, ao passo que os direitos de imagem podem ser obtidos potencialmente pelo desempenho de uma actividade passiva.

Contudo, entendemos que o desenvolvimento de cada uma das actividades previstas naquela lista abrange a possibilidade obtenção de direitos de imagem, porquanto estes decorrem do desenvolvimento de uma actividade subjacente potencialmente enquadrável naquela tabela.

Um indivíduo cede a sua imagem em grande parte das vezes pela notoriedade que adquiriu em virtude do desempenho de uma actividade (e.g. desportista, artista, jornalista, etc.), pelo que consideramos, no fundo seguindo a mesma lógica desenvolvida a propósito do enquadramento dos rendimentos na Categoria A, que a cedência dos direitos de imagem ainda se enquadra em grande parte das vezes na actividade desenvolvida, razão pela qual deverá ser enquadrada na Categoria B.

Entendemos que as actividades descritas na tabela deverão ser entendidas em sentido amplo. Assim, consideramos, por exemplo, que apesar de actividade típica de um advogado ser exercer o mandato forense, prestar consultas jurídicas, elaborar contratos, proceder à reclamação e recuperação de créditos, etc.,⁵⁵ a actividade de um advogado que vai dar uma conferência ou uma aula sobre um determinado tema jurídico, sendo por isso remunerado, ainda se pode, em algumas situações, enquadrar na actividade “6010 Advogados”, nomeadamente por a temática ser jurídica, por existir um potencial de angariação de clientes, de demonstração de *know how* que poderá ser imputado ao advogado ou ao escritório, por existir um protocolo entre a entidade que organiza a conferência / aula e o escritório onde o advogado se insere, etc..

Desta feita, os rendimentos derivados da cedência, por parte de um desportista, dos seus direitos de imagem deverá, ainda assim, ser integrado no âmbito da própria actividade “1323 Desportistas” sendo, como tal, enquadrado no Código do IRS, art. 3.º, n.º 1 al. b).⁵⁶

Contudo, situações haverão, em que a actividade do titular dos direitos de imagem não se encontra especificamente elencada na tabela de actividades do art. 151.º. Nestes casos consideramos, ainda assim, que se trata de um rendimento decorrente da Categoria B. Ora o Código do IRS, art. 3.º, n.º 1 al. b) determina que se consideram rendimentos empresariais e profissionais, “[O]s auferidos no exercício, por conta própria, de qualquer actividade de prestação de serviços, incluindo as de carácter científico, artístico ou técnico, qualquer que seja a sua natureza (...)”. Uma vez mais parece-nos que a formulação lata da previsão poderá abarcar os rendimentos provenientes da exploração de direitos de imagem em si mesmo. Assim, em N/ opinião a cedência *per se* dos direitos de imagem (quando isolada de uma actividade que ainda possa abranger esta situação) deverá ainda assim ser considerada uma prestação de serviços ainda enquadrável na tabela (“1519 Outros prestadores de serviços”).

⁵⁵ Vide Lei nº 49/2004, de 24 de Agosto.

⁵⁶ A menos que, a razão pela qual os direitos são cedidos não derive da actividade desportista, mas, por exemplo da actividade de actor, caso em que os rendimentos deverão ainda fazer parte desta actividade.

A especialidade da cedência de direitos de imagem é, como referimos, o facto de ser um rendimento passivo e eventualmente a sua falta de reiteração. Contudo, relembramos que a Categoria B abrange igualmente situações de obtenção de rendimentos passivos (e.g. os provenientes da propriedade intelectual ou industrial ou da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico, quando auferidos pelo seu titular originário),⁵⁷ prevendo igualmente situações em que a actividade não é reiterada (e.g. rendimentos provenientes de actos isolados).⁵⁸

Em conclusão, parece-nos que o comércio de direitos de imagem será, em si mesmo, uma empresa/actividade legítima, desempenhada de uma forma independente e, como tal, enquadrável na Categoria B.⁵⁹

Repare-se que a listagem de actividades constantes da tabela tem vindo a ser progressivamente actualizada tendo em consideração o aparecimento de novos mercados. A princípio *"houve a intenção de abranger na tabela só aquelas pessoas que para exercerem as suas actividades carecem de preparação especial, geralmente de um diploma, ou que têm uma certa cultura e a quem se pode, portanto, impor obrigação de uma escrita, embora embrionária"*.⁶⁰ Posteriormente,⁶¹ foram incluídas actividades profissionais até à altura integradas na Contribuição Industrial, sendo igualmente alargado o grau de detalhe de certos grupos profissionais. Destaca-se, por exemplo, o aumento das especialidades no caso dos engenheiros (que passam de quatro para oito especialidades), a inclusão dos angariadores e comissionistas, dos dactilógrafos ou dos especialistas de organização e métodos, sendo ainda alteradas as rubricas relativas a "artistas plásticos, actores, compositores,...", de forma a abranger artistas de teatro, bailado, cinema, rádio, variedades, cantores, músicos; jornalistas e repórteres e desportistas.⁶² A título de exemplo destacamos ainda a inclusão das

⁵⁷ Vide Código do IRS, art. 3.º, n.º 1 al. c).

⁵⁸ Vide Código do IRS, art. 3.º, n.º 2 al. h) e i).

⁵⁹ Parece-nos ser esta também a opinião de Fernando Castro Silva e Tiago Cassiano Neves, quando referem que *"[L]a renta generada por parte de un deportista residente, por lacesión del derecho de explotación de su imagen o el consentimiento o autorización para su uso, será qualificada como beneficio empresarial y se gravará en sede del deportista en función de su tipo marginal (limitado al 42%). La retención cuenta será del 15%."* Vide Fernando Castro Silva y Tiago Cassiano Neves – Portugal - Fiscalidad internacional de los deportistas, Coordinado por Félix Plaza Romero (Garrigues Sports & Entertainment), Thomson Reuters Aranzadi.

⁶⁰ Conforme se refere em documento técnico da altura (citado por Cardoso Mota, em "O Imposto Profissional - Legislação, notas e comentários", 1985).

⁶¹ Através do Decreto-Lei n.º 138/78, de 12 de Junho.

⁶² Através do Decreto-Lei n.º 198/82, de 21 de Maio.

actividades de ama e de assistente maternal⁶³ e de manequim.^{64 65} Assim, parece-nos lógico que a tabela deva ser interpretada de uma forma actualista, considerando o desenvolvimento de novas actividades e mercados, incluindo este tipo de actividades (cedência de direitos de imagem) como “outros prestadores de serviços” (ainda que estes não estejam expressamente consagrados).

Ainda, apesar de conscientes de que se tratam de realidades diversas, consideramos que o caso dos *royalties* é de certa forma semelhante ao dos direitos de imagem. Ambos se referem a rendimentos passivos, que derivam da obtenção de valor acrescentado através do desenvolvimento de uma actividade (que no caso dos *royalties* poderá ser o *know how* numa dada área e no caso dos direitos de imagem a projecção e reconhecimento da imagem).

Por outro lado, parece-nos que no caso de ser criada uma marca, incluindo como sinal distintivo uma imagem de um atleta, o rendimento será requalificado como um *royalty*.⁶⁶ Assim, não nos parece lógico, que a qualificação do rendimento mude substancialmente de natureza após a sua protecção através de uma marca. Bem como não nos parece lógico que realidades que são semelhantes do ponto de vista da fonte geradora do rendimento, sejam sujeitos a tratamentos fiscais díspares (inclusivamente por nos parecer que esta diferença de tratamento poderá ser violadora do princípio da igualdade).

Desta feita discordamos da opinião veiculada na circular n.º 17/2011, de 19 de Maio. Por um lado, tal como acabámos de dizer, entendemos que a passividade do rendimento não deve ser critério de automática exclusão da Categoria B e inclusão na Categoria E.⁶⁷ Por outro lado, quando o legislador fiscal se refere (em sede de Categoria E) aos “*frutos*” derivados de “*direitos*” parece-nos difícil que se esteja a referir a direitos de imagem, porquanto dificilmente se poderá qualificar um elemento inerente ao indivíduo, um direito de personalidade, como capital. Parece-nos sim que o legislador se refere mais a situações em que o indivíduo adquire um direito “especulativo” susceptível de gerar frutos, tais como

⁶³ Através do Decreto-Lei n.º 119-I/83, de 28 de Fevereiro.

⁶⁴ Através do Decreto-Lei n.º 180/84, de 25 de Maio.

⁶⁵ Para maiores desenvolvimentos a este respeito *vide* Parecer n.º 51/89 de 20 de Junho – Processo n.º 16/89, 43/89 e 56-A/89, disponível em <http://www.portaldasfinancas.gov.pt>.

⁶⁶ Repare-se que a fronteira entre direitos de personalidade (e.g. direito de imagem) e os direitos sobre bens imateriais (e.g. uma marca) é por vezes difícil de traçar. Neste sentido David de Oliveira Festas refere que “(...) as dificuldades de fronteiras entre os direitos sobre bens de personalidade e os direitos sobre bens imateriais são também visíveis pelo facto de alguns ramos do Direito surgirem no cruzamento das duas Categorias.” *vide* David de Oliveira Festas, Do conteúdo patrimonial do direito à imagem, Contributo para um estudo do seu aproveitamento consentido e *inter vivos*, Coimbra Editora, pag. 74.

⁶⁷ Em sentido diverso, *vide* Grupo de Trabalho – Futebol, Tópicos para apresentação ao Grupo de Trabalho nomeado para análise de questões fiscais sobre o Futebol, 03-04-2009, pag. 4.

activos ou valores mobiliários. Os rendimentos de capitais na generalidade dos casos não exigem “qualquer «engenho» ou «ordenação por conta própria» (...). Trata-se, em geral de rendimentos típicos do «sleeping partner», do capitalista passivo (...)”.⁶⁸ Ao passo que a remuneração dos direitos de imagem exige um qualquer elemento distintivo susceptível de valorizar a imagem do seu titular. Esse elemento pode resultar de uma actividade activa, uma actividade inconsciente ou simplesmente uma característica inerente ao seu titular, mas que em qualquer caso exige um “engenho” próprio do titular do direito de imagem.

Parece-nos ainda, que a natureza ampla e aberta com que a Categoria E foi redigida, e que ainda assim permite que a Administração Fiscal encontre na letra da lei correspondência para a tributação dos direitos de imagem, se prende com a diversidade de produtos financeiros potencialmente existentes, e com a possibilidade de abranger todos os rendimentos da aplicação directa e indirecta de capitais, o que não nos parece ser o caso dos direitos de imagem.

Repare-se que a própria natureza por vezes isolada da obtenção de rendimentos provenientes da utilização de direitos de imagem é algo estranha nos tipos de rendimento elencados no Código do IRS, art. 5.º, n.º 2.

Ainda, o Código do IRS, art. 5.º, n.º 1 determina a exclusão desta Categoria, no caso de “(...) ganhos e outros rendimentos tributados noutras Categorias.”, pelo que, em N/ opinião, enquadrando-se o rendimento na Categoria B, não haveria necessidade de continuar a percorrer as restantes Categorias para proceder ao enquadramento do rendimento. Repare-se que a Categoria B tem um “«carácter predominante» relativamente aos rendimentos de qualquer outra Categoria.” quando obtidos no âmbito de uma actividade empresarial. Ora, tal como referimos, entendemos que a autorização dada pelo titular do direito de imagem tendente à utilização por um terceiro, o “lançar no comércio” traduz uma actividade empresarial, razão pela qual os rendimentos em análise se deveriam quedar pela Categoria B.

A Categoria E poderá ser eventualmente considerada, contudo, quando os rendimentos provenientes da exploração de direitos de imagem seja obtida por alguém que não seu titular originário, situação que se pode colocar, por exemplo, no caso de os direitos serem cedidos por um sucessor do detentor originário dos direitos. Isto porque, neste caso, o rendimento não poderá ser imputado ao trabalho ou capacidade

⁶⁸ Vide José Guilherme Xavier de Basto, IRS, Incidência real e determinação dos rendimentos líquidos, Coimbra Editora, pag. 226.

de projecção e desenvolvimento da imagem do detentor (não originário) do direito.

8. Conclusões

Em jeito de conclusão, parece-nos que os direitos de imagem poderão ser objecto de enquadramento em diferentes Categorias, dependendo das circunstâncias em que são obtidos.

Em sede de Categoria A, quando a remuneração dos direitos de imagem é inerente à celebração de um contrato de trabalho desportivo.

Em sede de Categoria B quando (a) não seja inerente ao contrato de trabalho desportivo e (b) seja auferido pelo próprio titular quer no âmbito de uma actividade especificamente descrita na tabela de actividades do Código do IRS, art. 151.º quer de uma forma autónoma, enquadrando-se, neste caso, como actividade desenvolvida por “outros prestadores de serviços”.

Ainda, em situações em que os rendimentos provenientes da exploração de direitos de imagem não sejam auferidos pelo seu titular originário, consideramos ainda a possibilidade de serem enquadrados na Categoria E.