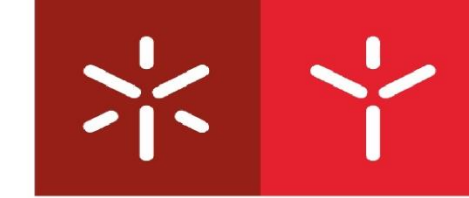




Impostos e futebol: as leis do jogo

Natália Araújo dos Santos

Universidade do Minho
Escola de Direito





Universidade do Minho

Escola de Direito

Natália Araújo dos Santos

Impostos e futebol: as leis do jogo

Dissertação de Mestrado
Mestrado em Direito Tributário

Trabalho efetuado sob a orientação do
Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha

DIREITOS DE AUTOR E CONDIÇÕES DE UTILIZAÇÃO DO TRABALHO POR TERCEIROS

Este é um trabalho académico que pode ser utilizado por terceiros desde que respeitadas as regras e boas práticas internacionalmente aceites, no que concerne aos direitos de autor e direitos conexos.

Assim, o presente trabalho pode ser utilizado nos termos previstos na licença abaixo indicada.

Caso o utilizador necessite de permissão para poder fazer um uso do trabalho em condições não previstas no licenciamento indicado, deverá contactar o autor, através do RepositóriUM da Universidade do Minho.

Licença concedida aos utilizadores deste trabalho



Atribuição

CC BY

<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>

AGRADECIMENTOS

São devidos vários agradecimentos por todo o meu percurso académico, que me permitiu chegar até à conclusão da presente dissertação. Assim, os primeiros agradecimentos não poderiam deixar de ser dirigidos à minha mãe, bem como à restante família, por todo o apoio que sempre tive nas escolhas tomadas ao longo desta jornada.

Ao Rodrigo, que foi a pessoa que me inspirou na escolha do tema e ainda quem me auxiliou com as mais variadas questões que foram surgindo ao longo da elaboração da dissertação. À Ana, que me apoia e motiva desde a licenciatura e foi, sem dúvida, das melhores coisas que a Universidade me trouxe. E tenho ainda que agradecer a todas as pessoas com quem me cruzei no caminho e que partilharam comigo o seu conhecimento e experiência na área.

Ao meu patrono, Dr. Luís Mariano de Castro, que nunca me colocou entraves na conciliação do estágio com o Mestrado, muito pelo contrário.

Pela orientação, tenho que agradecer ao Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha, que inspira todos os seus alunos através da sua capacidade de ensino e conhecimento. Por todo o conhecimento que me foi transmitido desde a licenciatura e que tornou clara a escolha do Mestrado.

Por fim, mas não menos importante, ao meu avô José Pereira dos Santos, que já não está presente, mas cuja inspiração é permanente.

DECLARAÇÃO DE INTEGRIDADE

Declaro ter atuado com integridade na elaboração do presente trabalho académico e confirmo que não recorri à prática de plágio nem a qualquer forma de utilização indevida ou falsificação de informações ou resultados em nenhuma das etapas conducente à sua elaboração.

Mais declaro que conheço e que respeitei o Código de Conduta Ética da Universidade do Minho.

Impostos e futebol: as leis do jogo

RESUMO

O futebol é um desporto com um forte impacto não só cultural, como também financeiro. Como tal, este trabalho visa aprofundar o conhecimento do regime jurídico subjacente a esta atividade, nomeadamente no que respeita ao tratamento jurídico dado a três sujeitos que consideramos essenciais nesta matéria: os praticantes desportivos, os empresários desportivos e as sociedades desportivas. Assim, o âmbito da presente dissertação encontra-se circunscrito àqueles entes e visa aprofundar o estudo acerca do regime jurídico de cada um, de modo a que se consiga proceder ao correto enquadramento tributário a que os mesmos se encontram sujeitos.

Para tal, a presente dissertação inicia-se através de um breve enquadramento histórico feito sobre o desenvolvimento do desporto, bem como do ordenamento jurídico desportivo. De seguida a dissertação encontra-se dividida em três partes, cada uma dedicada a cada entidade que nos propusemos a estudar. Cada parte é iniciada por uma breve contextualização, seguida de uma abordagem ao respetivo regime jurídico do sujeito em questão. Nessa análise é feita uma delimitação dos rendimentos que podem ser auferidos, seguida do enquadramento fiscal dos mesmos.

Palavras chave: entidades desportivas; tributação do rendimento; direito do desporto.

Taxes and football: the laws of the game

ABSTRACT

Football is a sport with a strong cultural impact, as well as a financial one. As such, this work aims to deepen the knowledge of the legal regime underlying this activity, namely with regard to the legal treatment given to three entities that we consider essential in this matter: football players, sports agents and sports clubs. Thus, the scope of this dissertation is limited to those entities and aims to deepen the study of the legal regime of each one, so that it is possible to proceed with the correct tax framework to which they are subject.

To this end, this dissertation begins with a brief historical framework made on the development of sport, as well as on the sports legal system. Then the dissertation is divided into three parts, each one dedicated to each entity that we set out to study. Each part begins with a brief contextualization, followed by an approach to the respective legal regime of the subject in question. In this analysis, a delimitation of the income that can be earned is made, followed by their fiscal framework.

Keywords: sports entities; income taxation; sport law.

ÍNDICE

AGRADECIMENTOS	iii
RESUMO	v
ABSTRACT	vi
LISTA DAS PRINCIPAIS ABREVIATURAS E SIGLAS	x

INTRODUÇÃO	1
-------------------------	----------

CAPÍTULO I - O DESPORTO E O DESENVOLVIMENTO DO ORDENAMENTO JURÍDICO

DESPORTIVO	5
1. O desenvolvimento histórico do desporto e do ordenamento jurídico desportivo	5
2. O ordenamento jurídico desportivo português	6
2.1. O direito do desporto	6
2.2. A evolução legislativa em torno do direito do desporto	7
2.3. Os primeiros passos dados na legislação fiscal	10

CAPÍTULO II - OS PRATICANTES DESPORTIVOS

OS PRATICANTES DESPORTIVOS	11
1. Delimitação do conceito de praticante desportivo	11
2. O regime fiscal do praticante desportivo profissional – o caso dos jogadores de futebol....	13
3. Tipologia dos rendimentos auferidos pelo praticante desportivo e a consequente tributação dos mesmos.....	14
3.1. Os rendimentos derivados do contrato de trabalho desportivo	15
3.1.1. O contrato de trabalho desportivo	15
3.1.2. Contrato de trabalho “comum” versus contrato de trabalho desportivo	15
3.1.3. A retribuição	19
3.1.4. A tributação dos rendimentos derivados do contrato de trabalho desportivo	22
3.1.4.1. Deduções específicas	24
3.1.4.2. Retenção na fonte	26
3.2. Os rendimentos derivados da exploração do direito de imagem	27
3.2.1. Os direitos de imagem	27
3.2.2. Rendimentos derivados do direito de imagem	29

3.2.3. A tributação dos rendimentos derivados da exploração do direito de imagem	31
4. O regime da segurança social	35
5. Regimes fiscais mais favoráveis para desportistas	37
5.1. O regime dos ex-residentes	40
5.2. O regime do residente não habitual	41
6. Problema estrutural do regime fiscal desportivo.....	43

CAPÍTULO III - EMPRESÁRIOS DESPORTIVOS.....46

1. Evolução história da figura do empresário desportivo.....	46
1.1. Evolução nos E.U.A.	46
1.2. Evolução na Europa	47
2. Noção e enquadramento jurídico da atividade do empresário desportivo.....	47
3. Limites ao exercício da atividade de intermediação.....	49
4. O contrato de intermediação/representação.....	52
4.1. A qualificação jurídica do contrato de prestação de serviços prestados pelo empresário desportivo	54
4.1.1 O contrato de agência.....	55
4.1.2. O contrato de mediação.....	57
4.1.3. O contrato de mandato	61
4.1.4. Conclusão	66
4.2. Requisitos formais do contrato de representação.....	69
5. A remuneração.....	71
6. Tributação decorrente da atividade dos empresários desportivos	74
6.1.1. Tributação do empresário que exerce a sua atividade por conta própria	75
6.1.1.1. Em sede de IRS	75
6.1.1.2. Em sede de IVA.....	80
6.1.2. Tributação dos empresários que exercem a sua atividade por conta de outrem..	83
6.2. Tributação dos rendimentos obtidos pelas empresas de gestão e intermediação desportivas	84
6.2.1. Tributação em sede de IRC	85
6.2.2. Regime simplificado de determinação da matéria coletável – breve consideração	88
6.2.3. Tributação em sede de IVA (remissão).....	89

CAPÍTULO IV - AS SOCIEDADES DESPORTIVAS E OS CLUBES DESPORTIVOS90

0. Nota introdutória.....	90
1. Enquadramento histórico.....	91
2. O regime jurídico das sociedades desportivas.....	93
2.1. Referência ao regime jurídico-comercial	93
2.2. O regime fiscal aplicável.....	95
2.2.1 A Lei n.º 103/97, de 25 de junho	95
2.2.2. A tributação da cedência temporária de praticantes desportivos	97
2.2.3. Cláusulas de rescisão	101
2.2.4. A transferência de direitos económico-desportivos	103
2.2.5. Da possibilidade de deduzir o IVA suportado	106
3. Considerações em sede de IRC.....	108
3.1. Dedução de encargos despendidos com empresário desportivo	108
3.2. Os prémios de jogo	109
3.3. Penalizações desportivas.....	110
3.4. Tratamento dos direitos de imagem	111
3.5. Regime fiscal dos clubes desportivos.....	112

NOTAS CONCLUSIVAS..... 116

LISTA BIBLIOGRÁFICA FINAL 120

LISTA DAS PRINCIPAIS ABREVIATURAS E SIGLAS

AI	-	Alínea
AT	-	Administração Tributária
CAAD	-	Centro de Arbitragem Administrativa
CC	-	Código Civil
CDT	-	Convenção para evitar a dupla tributação
Cfr.	-	Confrontar
CIRC	-	Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
CIRS	-	Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
CRP	-	Constituição da República Portuguesa
DGI	-	Direção Geral dos Impostos
DL	-	Decreto-lei
EBF	-	Estatuto dos Benefícios Fiscais
E.O.A.	-	Estatuto da Ordem dos Advogados
EUA	-	Estados Unidos da América
F.P.F.	-	Federação Portuguesa de Futebol
IMT	-	Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis
IS	-	Imposto de Selo
IVA	-	Imposto sobre o Valor Acrescentado
LBAFD	-	Lei de Bases da Atividade Física e do Desporto
N.º	-	Número
OCDE	-	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
Op. Cit.	-	Obra Citada
RJCTPD	-	Regime Jurídico do Contrato de Trabalho do Praticante Desportivo
STA	-	Supremo Tribunal Administrativo
STJ	-	Supremo Tribunal de Justiça
TCA-N	-	Tribunal Central Administrativo Norte
TRL	-	Tribunal da Relação de Lisboa
TRP	-	Tribunal da Relação do Porto
V.	-	Veja-se

INTRODUÇÃO

1. Introdução do tema e delimitação do objeto de investigação

O futebol pode ser considerado um fenómeno universal que consegue unir pessoas de todas as partes do mundo como, simultaneamente, consegue colocá-las a odiarem-se. No entanto, para além de despertar estes sentimentos contraditórios, o futebol está atualmente sujeito a determinados interesses que nada têm a ver com o espírito desportivo. Daí que há quem considere que este desporto, para além de ser uma paixão, cada vez mais se tornará num jogo de interesses¹, isto porque há sempre algo que está aqui em jogo - (muito) dinheiro. De facto, o desporto tem vindo a mercantilizar-se, o que originou uma indústria individualizada e dentro desta indústria o desporto profissional ganha um papel de destaque, já que se revela como uma atividade com um peso económico significativo², o que leva a que muitas vezes os interesses individuais dos desportistas sejam sacrificados pelo funcionamento económico deste setor que suporta o futebol.

Posto isto, o futebol corresponde, inevitavelmente, a uma indústria com um grande impacto económico, desde logo pelo vasto leque de oportunidades de trabalho que cria, pois exige a contratação dos mais variados profissionais para além dos praticantes desportivos, tais como, os roupeiros, os treinadores, os médicos e jardineiros. Simultaneamente, fomenta o turismo local, devido à deslocalização dos adeptos para acompanharem as respetivas equipas. Ora, para que tudo isto seja possível, as sociedades desportivas precisam de fundos. De acordo com a revista anual das finanças do futebol de 2022 divulgada pela *Deloitte*³, no ano de 2019/2020 o mercado do futebol europeu foi atingido por uma quebra drástica nas suas receitas, algo que já não acontecia desde a crise económica de 2008/2009. Aquela recessão deveu-se principalmente à pandemia global que se tinha iniciado em 2020 e que acarretou quebras económicas para os mais variados setores. Não obstante, o mercado do futebol continua a gerar receitas bastante avultadas, tendo inclusive recuperado daquela quebra de forma significativa, sendo expectável uma recuperação total da mesma.

Face ao exposto, facilmente se percebe que as sociedades desportivas têm um peso financeiro significativo e há autores que consideram que estas visam predominantemente a

¹ Cf. MORAIS, António, *Sociedades Anónimas Deportivas: Derecho Comparado*, Leiria, Hugin Editores, Lda., 2001, p. 24.

² V. AMADO, João Leal, "Os «fundos de jogadores»: um breve olhar juslaboral", *Desporto & Direito*, n.º 4, 2004, pp. 9-32.

³ V. DELOITTE, "Annual Review of Football Finance 2022", 2022, texto disponível em <https://www2.deloitte.com/uk/en/pages/sports-business-group/articles/annual-review-of-football-finance.html>.

obtenção de lucro⁴. Com efeito, as sociedades desportivas, a um nível económico, tratam das mais variadas operações, desde a celebração de contratos de trabalho e contratos de cedências temporárias ou definitivas de jogadores a questões relacionadas com a publicidade e *merchandising*. Sucede que, muitas das operações financeiras realizadas pelas sociedades desportivas prendem-se com o seu principal ativo – o praticante desportivo. Todas as operações mencionadas anteriormente têm este denominador em comum, mesmo aquelas relacionadas com a publicidade e o *merchandising*. Com efeito, o praticante desportivo cede sempre o seu direito de imagem àquela entidade empregadora, que a explora de forma mais ou menos ampla, consoante o praticante ceda o seu direito de imagem no plano individual e coletivo ou apenas no plano coletivo, respetivamente. Ou seja, daqui conclui-se que existem dois agentes desportivos que se encontram sempre associados. Ora, para além destes dois grupos, existe um que normalmente fica encarregue de associar aqueles dois anteriores e que se traduz nos empresários desportivos. Na esmagadora maioria dos casos são estes sujeitos ou entidades que se encontram por detrás das grandes transferências que ocorrem no mundo do futebol e que são tão faladas nos meios de comunicação social. Ou seja, este grupo de agentes desportivos (numa conceção ampla) encontra-se quase sempre como um elo de ligação entre as sociedades desportivas e os praticantes desportivos, especialmente quando se fala no futebol profissional.

Neste trabalho, a nossa intenção é investigar os regimes jurídicos que subjazem a estes três grupos de agentes desportivos – sociedades desportivas, praticantes desportivos e empresários desportivos -, para que se consiga, posteriormente, delimitar o seu correto enquadramento tributário, com enfoque nas características distintas que os afastam do regime regra. Por fim, de modo a delimitar corretamente este trabalho, realça-se que o mesmo versará apenas sobre a investigação dos respetivos regimes no ordenamento jurídico português.

2. Motivos que subjazem à escolha do tema

Não raras as vezes aparecem nos títulos das notícias dos variados meios de comunicação social temas polémicos relacionados com os fenómenos de fraude ou evasão fiscal, em que são protagonistas das mesmas os vários agentes desportivos que nos propomos a estudar: as sociedades desportivas, os praticantes desportivos e os empresários desportivos. Ora, como é do conhecimento comum, o futebol constitui um mercado que movimenta muitos fluxos financeiros,

⁴ Cf. SOUSA, Luís Alexandre Serras de, “Da proeminência do carácter lucrativo no desporto profissional”, 2014, texto disponível em <https://repositorio.ul.pt/handle/10451/19881> [06/08/2021].

ou seja, nas suas operações encontram-se muitas vezes movimentações de quantias elevadas de dinheiro, o que acarreta, consequentemente, implicações contributivas mais complexas e elevadas. Daí que se torne atrativo para estes sujeitos encontrar as mais variadas formas de se obter a poupança fiscal, mesmo que nem sempre o façam de forma legítima. No entanto, para que se consiga entender as nuances que se encontram por detrás de tais planeamentos, quer se considerem os mesmos abusivos ou não, torna-se necessário conhecer os regimes jurídicos a que tais entidades se encontram desde logo sujeitas, que é o que nos propomos a investigar.

3. Encadeamento da exposição

Em termos estruturais a presente dissertação estará dividida em quatro partes. No capítulo I, intitulado “O desporto e o desenvolvimento do ordenamento jurídico desportivo”, é abordado o desenvolvimento histórico do desporto e o consequente surgimento do ordenamento jurídico desportivo. No capítulo II, intitulado “Os praticantes desportivos”, é feita uma delimitação conceptual dos praticantes desportivos, seguida de uma abordagem ao regime fiscal daqueles sujeitos onde são explicitados os variados rendimentos auferidos pelos desportistas, bem como a tributação dos mesmos. Por fim, é ainda feita uma abordagem a regimes de tributação mais favoráveis potencialmente aplicáveis aos praticantes desportivos, terminando com uma análise crítica ao regime tributário a que tais sujeitos estão subjugados. No capítulo III, intitulado de “Empresários desportivos”, é feita primeiramente uma abordagem histórica relativamente à figura do empresário desportivo e ao aparecimento desta figura. De seguida é feita uma abordagem conceptual e jurídica de tal sujeito, terminando pelo estudo do regime fiscal a que o mesmo se encontra submetido. Por último, no capítulo IV, intitulado de “As Sociedades Desportivas e os Clubes Desportivos” é feita uma contextualização do tema abordado, seguida do enquadramento histórico de tais entidades. Posteriormente, é investigado o regime jurídico destas entidades, nomeadamente o regime comercial e fiscal que as abrange, terminando com uma abordagem à tributação dos variados rendimentos potencialmente auferidos pelas sociedades desportivas.

4. Metodologia de pesquisa adotada

A presente dissertação de mestrado tem como base uma metodologia de pesquisa assente essencialmente em fontes documentais. Para tal, recorreremos como fontes primárias a legislação nacional e estrangeira e ainda a jurisprudência dos tribunais nacionais. Como fontes secundárias recorreremos a doutrina nacional e estrangeira, em suporte físico e digital. Revelou-se ainda de

extrema relevância a análise das orientações administrativas, quer através de informações vinculativas da AT, quer através das circulares emanadas pela DGI. Por fim, a elaboração da dissertação passou ainda pelo estudo dos vários regulamentos internos de determinadas organizações desportivas nacionais, relativamente às matérias que de alguma forma estivessem interligadas com o tema que nos propusemos a investigar.

CAPÍTULO I - O DESPORTO E O DESENVOLVIMENTO DO ORDENAMENTO JURÍDICO DESPORTIVO

1. O desenvolvimento histórico do desporto e do ordenamento jurídico desportivo

O desporto moderno surge na Inglaterra, associado à afirmação do capitalismo industrial do século XIX, criando-se em 1863 a primeira federação inglesa de futebol – *Football Association*. O desporto acabou então por seguir os passos do comércio, desenvolvia-se na pátria e exportava-se como se de outras mercadorias se tratasse, o que evidenciava as influências do modo de produção capitalista. Assim, aliado à explosão do comércio que se vinha a verificar e ainda aliado à rádio, bem como mais tarde à televisão, através da transmissão dos Jogos Olímpicos de Tóquio em 1964, fez com que se gerasse o fenómeno da mundialização do desporto, o que fez com que se tornasse num grande espetáculo, que até aos dias de hoje perdura. Desta forma, com a mediatização e com a comercialização que giravam em torno do desporto, inevitavelmente, deu-se a profissionalização do mesmo, quer dos praticantes desportivos, como de outros recursos humanos que sustentam o desporto profissional ⁵.

Naturalmente que, com este crescimento fervoroso do fenómeno desportivo, surge também a necessidade de regular esta atividade. Ora, um grande marco neste sentido foi precisamente a promulgação da Carta Olímpica em 1908, que continha uma verdadeira natureza constitucional, na medida em que dela emanavam os princípios estruturantes do olimpismo e, consequentemente, do desporto ⁶. Ou seja, este documento veio estabelecer uma base jurídica e estatutária para a diversas atividades e organizações desportivas. Este normativo foi tão relevante que influenciou variadíssimos documentos internacionais, desde a Carta Internacional de Educação Física e Desporto ⁷, até à nossa Constituição, que consagra o desporto como um direito de todos os cidadãos ⁸.

Ora, começou a ser evidente a formação de um verdadeiro ordenamento jurídico desportivo, caracterizado por ser originário, suportado num pacto fundador – a Carta Olímpica –, que reunia interesses partilhados por vários sujeitos. Tal ordenamento prossegue ainda valores precisos, produz e emana normas através das suas entidades, normas essas com carácter obrigatório. Trata-

⁵ Cf. CARVALHO, Maria José, “O Regime Jurídico do Desporto Profissional”, in Glória Teixeira (dir.), *Direito e Desporto. Estudos Fiscais e de Gestão*, Coimbra, Edições Almedina, SA, 2007, pp. 63 - 66.

⁶ A Carta original, bem como as demais versões que surgiram com as consequentes atualizações, encontram-se disponíveis em https://library.olympics.com/default/olympic-charter.aspx?_lg=en-GB.

⁷ Emitida pela UNESCO em 1978.

⁸ Nomeadamente nos artigos 64.º, n.º 2, al. b), 70.º, n.º 1, al. d) e 79.º da CRP.

se ainda de um ordenamento jurídico que se dirige a diversos sujeitos espalhados pelo mundo, com normas dirigidas quer a pessoas singulares, quer a pessoas coletivas.

Apesar de não restarem dúvidas na existência deste ordenamento jurídico, é certo que este não é soberano, e as suas normas devem respeitar os Estados e os seus ordenamentos. Sucede ainda que, apesar de se conseguir delimitar o ordenamento jurídico desportivo, a natural evolução do desporto vai fazendo com que o mesmo perca poder de conformação das suas regras segundo apenas configurações desportivas. Efetivamente, uma maior relevância socioeconómica do desporto vai aos poucos obrigar a que o mesmo tenha que aplicar nos seus contextos, por exemplo, direito das obrigações, direito penal, direito fiscal, direito do trabalho, verificando-se uma multidimensionalidade ⁹.

2. O ordenamento jurídico desportivo português

2.1. O direito do desporto

O desporto, nomeadamente, enquanto subsistema desportivo em que o mesmo é encarado como uma profissão, carece de regulação que promova um bom funcionamento, quer das suas instituições desportivas, quer dos agentes desportivos que o compõem.

A doutrina diverge no que diz respeito à classificação do direito do desporto, bem como à identificação da sua fonte. Deste modo, é possível encontrar três teses que podem ser acolhidas e que estão espelhadas ao longo da doutrina. Enquanto que para alguns autores o direito do desporto corresponde às normas que são elaboradas pelas organizações desportivas, ou seja, por entes privados, para outros, o direito do desporto mais não é do que a tradução estadual das normas emanadas por aquelas organizações desportivas privadas. Depois existem ainda autores, como José Manuel Meirim, que entendem que na realidade o direito do desporto tem na sua base uma combinação das duas teses anteriores, ou seja, tem uma fonte privada e uma fonte pública, resultando este ramo do direito na combinação de ambas. Aliás, aquele autor reconhece até a existência de um direito privado do desporto, mas sem deixar de atribuir a devida relevância ao forte contributo Estadual, nomeadamente através do desenvolvimento legislativo, para a densificação do direito do desporto ¹⁰.

⁹ CANOTILHO, J.J. Gomes, "Internormatividade Desportiva e Homo Sportivus", in João Leal Amado e Ricardo Costa (dir.), *Direito do Desporto Profissional, Contributos de um Curso de Pós-Graduação*, Vila Nova de Famalicão, Coimbra, Edições Almedina, S.A., 2011, pp. 7-20.

¹⁰ MEIRIM, José Manuel, *Temas de Direito do Desporto*, Coimbra, Coimbra Editora, 2006, pp. 503 – 505.

Com a crescente regulação deste setor, quer a nível estadual, quer a nível privado, torna-se inquestionável que se está perante um ramo misto, já que se misturam aquelas duas fontes. De facto, o direito do desporto, apesar de ramo autónomo, “bebe” daqueles dois ordenamentos, na medida em que existe uma cada vez mais forte regulação estadual, acompanhada de uma regulação privada, dirigida pelas instituições que compõem este meio, tanto a nível nacional, como a nível internacional¹¹.

2.2. A evolução legislativa em torno do direito do desporto

Inicialmente, o desporto em Portugal era caracterizado pela forte autonomia das suas organizações, ou seja, havia uma autorregulação deste setor, que era respeitada quer pelo legislador quer pelos tribunais. Não obstante, nos primórdios do século XX começou-se a ter em consideração os benefícios trazidos pela prática da atividade desportiva, nomeadamente através da educação física e da ginástica, o que desencadeou a promulgação do Decreto n.º 21.110, de 4 de abril de 1932¹². Depois de dados os primeiros passos na regulação destas matérias e da evolução do próprio pensamento em torno do desporto, começou o mesmo a ser incentivado, por exemplo, através do DL n.º 32.241, de 5 de setembro de 1942¹³. Nesta altura começou-se também a perceber que havia uma ligação entre o direito e o desporto e, como tal, foi aqui que começaram a surgir os primeiros textos que ligavam estas duas temáticas. Não obstante, mesmo com estes progressos, ainda não era visível uma aceitação do profissionalismo no desporto.

Com os avanços da tecnologia bem como do próprio fenómeno desportivo, Portugal aproveitou e cedeu à aculturação que se fez em torno do desporto, o que originou grandes movimentos associativos. Mas apenas em 1960 é que o legislador reconheceu de forma explícita este subsistema desportivo, através da Lei n.º 2104, de 20 de maio de 1960, nas modalidades de pugilismo, ciclismo e futebol. Assim, nos finais do século XIX, e especialmente no início do século XX, assistiu-se à criação das primeiras organizações de futebol em Portugal: o Futebol Clube do Porto, o Sporting de Lisboa e Benfica e o Sporting Clube de Portugal. Para além de se estar a falar das associações originárias, está-se também a falar daquelas que atualmente ainda detêm

¹¹ CARVALHO, Maria José, “Os Elementos Estruturantes do Regime Jurídico do Desporto Profissional em Portugal”, texto disponível em <https://cifi2d.fade.up.pt/files/maria-jose-carvalho.pdf> [26/04/2022].

¹² Que se traduz no regulamento de educação física nos liceus. Sucede que, neste diploma apesar de começar a ser defendida a prática desportiva, isso era feito ainda com muita cautela, pois valorizava-se o desenvolvimento intelectual e moral à educação física, que aliás durante muitos anos era afastada porque pensava-se que interferia com as primeiras. Na própria introdução do diploma pode ler-se “[d]eve, pois, ser concebida a educação física numa harmonia toda feita de equilíbrio em que se dê ao músculo o que é do músculo e ao cérebro o que ao cérebro pertence. Ora o que pertence ao cérebro sobreleva o que pertence ao músculo.”

¹³ Que criou a Direcção-Geral de Educação Física, Desportos e Saúde Escolar, que visava, tal como se conclui do seu preâmbulo, promover a educação física do povo português, bem como introduzir a disciplina nos desportos.

grande parte da responsabilidade organizativa do futebol português. Neste seguimento de acontecimentos, começaram também a organizar-se as primeiras competições em Portugal, tendo começado com o Campeonato de Portugal, cuja primeira edição aconteceu em 1921/1922, seguindo-se o Campeonato da Liga, que se iniciou em 1934/1935. Evidentemente que não podemos comparar o início do futebol profissional com aquele que se vê nos tempos que correm. Nesta altura ainda se estava perante um clima bastante amador, em que havia atletas que faltavam aos treinos, pois tinham que trabalhar, já outros faltavam porque não tinham grandes capacidades para se alimentar corretamente e então guardavam as suas energias para os jogos. Mas com a evolução do tempo, esta modalidade começou a ser alvo dos primeiros sinais de interesses, começando a surgir os primeiros privilégios, como por exemplo, o ordenado dos jogadores de futebol.

Nos anos 40 esta modalidade começou a ganhar mais espectadores, o que levou a que os campos de futebol começassem a ficar cheios de espectadores. Daí que não seja de estranhar que também nessa altura se começou a apostar na construção de grandes estádios como o Estádio Nacional em 1944 e o Estádio da Luz em 1954. Assim, também à medida que o futebol progredia, começaram a observar-se as primeiras transferências de jogadores e começava a estabelecer-se o profissionalismo. Mas nunca nos podemos esquecer que na base do profissionalismo do futebol esteve o amadorismo, em que os jogadores, monitores e outros agentes desportivos, viviam dos seus próprios rendimentos e simultaneamente exerciam uma atividade desportiva da qual não retiravam qualquer benefício, quer monetário, quer em espécie¹⁴.

Assim, e segundo Maria José Carvalho no que diz respeito à evolução da regulação da atividade desportiva, a mesma distingue três períodos. Um primeiro, que vai de 1960 até 1990, onde se criaram os primeiros elementos normativos, o segundo que compreende o período entre 1990 e 1996, onde começou-se a construir o estatuto jurídico do desporto profissional e o terceiro período que vai de 1996 até aos dias de hoje, onde se verificou a consolidação do regime que se criou no período anterior¹⁵.

Ora, foi com a Lei n.º 2104, de 30 de maio, elaborada nos anos 60, que se passou a reconhecer o desporto profissional¹⁶ e onde começou a fazer-se a distinção entre praticantes desportistas amadores, não amadores e profissionais. Assim, eram considerados como amadores

¹⁴ Cf. CRAVALHO, Maria José, *Elementos Estruturantes do Regime Jurídico do Desporto Profissional em Portugal*, Coimbra, Coimbra Editora, 2009, pp. 12-23.

¹⁵ Cf. CARVALHO, Maria José, "Elementos estruturantes ...", *op. cit.*, p. 70.

¹⁶ Até então o desporto profissional não era encarado com bons olhos, mas antes como impuro, ao contrário do desportista amador, que era visto como o desporto puro – Cf. CARVALHO, Maria José, "Elementos estruturantes ...", *op. cit.*, p. 30.

os praticantes que não recebiam qualquer proveito material pela sua atividade desportiva, por sua vez, eram considerados praticantes não amadores, aqueles que, não fazendo da atividade desportiva profissão, por ela recebiam pequenas compensações materiais, unilateralmente fixadas pelos organismos que representam. Então os praticantes profissionais eram aqueles que recebiam uma remuneração como contrapartida pela sua atividade desportiva¹⁷. Portanto, a pedra de toque para se conseguir distinguir o desportista profissional dos demais, reside num critério financeiro – a remuneração da atividade. Este foi assim o primeiro passo no reconhecimento do desporto profissional, que até então era encarado com maus olhos. Daí que apenas fora admitida a prática desportiva profissional e não amadora nas modalidades de ciclismo, pugilismo e futebol. As restantes modalidades apenas poderiam ser praticadas por desportistas amadores, estando assim vedadas ao profissionalismo das mesmas¹⁸. Com estas novas introduções, houve também a criação de novos deveres e assim a base VI daquele normativo veio obrigar a que se reduzisse a escrito e que se registasse nas respetivas federações os acordos celebrados com os praticantes profissionais, nos quais deveriam constar os direitos e obrigações dos interessados, o início da sua execução e a data do seu termo, a remuneração e quaisquer outras condições. Portanto, na realidade, obrigava à celebração de um contrato com o desportista sob a forma escrita e que o mesmo estivesse registado. Estavam assim dados os primeiros passos legislativos sobre o desporto profissional, sendo certo que este normativo apenas incidia sobre uma figura – o praticante desportivo. Com a evolução do tempo e com o desenvolvimento do desporto, vieram-se a densificar os normativos legislativos acerca do desporto, desenvolvendo-se os direitos e deveres das partes interessadas e introduzindo novos institutos jurídicos que fazem parte do conceito legal do desporto profissional atual, densificando-se também os tipos de agentes desportivos.

Então com a Lei de Bases do Sistema Desportivo Português (LBSD), através da Lei n.º 1/90, começou verdadeiramente a regular-se o desporto profissional. Um outro marco relevante para o desenvolvimento do desporto deu-se com a promulgação da Lei n.º 5/2007, de 16 de janeiro, que criou a Lei de Bases da Atividade Física e do Desporto e que continha os assentos da nova estrutura do desporto profissional, que até aos dias de hoje se mantêm atuais. Não obstante a consagração expressa na CRP do direito ao desporto, como direito fundamental do cidadão no seu art. 79.º e de outras referências indiretas, como no art. 64.º, n.º 2, al. b) (direito à proteção da saúde) e como no art. 70.º, n.º 1, al. d) (direito da proteção especial dos jovens), não foi afastada a necessidade

¹⁷ Cf. Com a base II, no n.º 1, com a base III, n.º 1 e com a base IV, do mencionado diploma.

¹⁸ Isso decorria de forma explícita da Lei n.º 2104, de 20 de maio, na Base V, disponível para consulta em <https://dre.tretas.org/dre/102200/lei-2104-de-30-de-maio>.

de uma Lei de bases que viesse estabelecer as principais linhas político jurídicas que devem enformar a atividade desportiva ¹⁹.

2.3. Os primeiros passos dados na legislação fiscal

Com os desenvolvimentos que começavam a verificar-se no domínio legislativo desportivo, começaram também a ser dados os primeiros passos na regulamentação sobre as questões fiscais relativas aos praticantes desportivos, devido ao fenómeno da profissionalização do desporto que se vinha a verificar. Foi assim que, em 1976, o legislador começou a ter em atenção as questões relacionadas com a Segurança Social destes profissionais, tendo integrado os atletas profissionais no regime geral de previdência em condições análogas às dos demais trabalhadores²⁰. Mais tarde foi ainda criado um regime contributivo próprio para as entidades empregadoras de jogadores profissionais de futebol, através do DL n.º 300/89, de 4 de setembro.

Também começaram a surgir benefícios fiscais atribuídos a este grupo de sujeitos passivos, derivados em grande parte pela curta duração atribuída a estas carreiras, pelo natural desgaste dos praticantes de alto rendimento. Assim, com a Lei n.º 29/89 foi dada autorização ao Governo para criar benefícios fiscais, nomeadamente em sede de IRS, quanto aos rendimentos auferidos por agentes desportivos. E ainda em sede de IRC, através de deduções, aos clubes desportivos.

Foi ainda promulgado o DL n.º 413/87, de 31 de dezembro, que veio introduzir alterações ao Código do Imposto Profissional, de forma a adequar o regime tributário à curta duração desta atividade. Pode ler-se no próprio preâmbulo deste diploma que era necessário proceder-se a uma moralização deste setor, através de um tratamento diverso para os agentes desportivos praticantes, e através da criação de mecanismos que incutam verdade e transparência em todo o processo, de forma a se melhorar a poder do combate à evasão fiscal.

Também a Lei de Bases da Atividade Física do Desporto, aprovada pela Lei n.º 5/2007, passou a integrar no seu Capítulo V, sob a epígrafe “apoios financeiros e fiscalidade”, que consistiam medidas fiscais que, ainda que de forma superficial, visavam adequar o sistema normativo vigente às especificidades derivantes do desporto, nomeadamente no que respeita à natureza de rápido desgaste dos profissionais.

¹⁹ MEIRIM, José Manuel, “A Lei de Bases do Sistema Desportivo e o Desporto Profissional”, 1997, texto disponível em http://ses.gddc.pt/search/query/display.jsp?type=file&f_url=%2F%2Fstartrek%2FBdados%2Fbmj%2Fdata%2F469Estudos.pdf&docid=150106, [08/12/2021].

²⁰ Despacho do Secretário de Estado da Segurança Social, publicado no Diário da República, 3.ª série. Este regime foi depois reestruturado pelo DL n.º 300/89, de 4 de setembro.

CAPÍTULO II - OS PRATICANTES DESPORTIVOS

1. Delimitação do conceito de praticante desportivo

Já vimos que outrora não se vislumbrava o desporto como uma forma de trabalho, aliás, tal pensamento era repudiado com o medo que tal fosse corromper a natureza pura inerente ao fenómeno desportivo, que apenas se mantinha com o desporto amador. Atualmente, esta já é uma forma de trabalho reconhecida, aceite e até vista como necessária, que justifica os objetivos de excelência que são exigidos aos praticantes desportivos²¹. Como tal, também o conceito de praticante desportista se tem vindo a densificar ao longo dos anos e atualmente podemos nele encontrar várias distinções. Sucede que tais distinções vão acarretar consequências práticas, nomeadamente tributárias, para o sujeito passivo. Mesmo ao nível do regime da segurança social aplicável pode haver diferenças, uma vez que se está a falar de uma profissão de rápido desgaste e de alto rendimento²².

Ora, cumpre-nos agora delimitar o conceito de praticante desportivo que, de acordo com a Lei de Bases da Atividade Física e do Desporto²³, no seu artigo 34.º, n.º 1 determina que o estatuto de 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. Salvo melhor entendimento, parece que a leitura deste número deve ser feita de forma atenta e em duas partes.

A primeira parte aborda a questão da delimitação do estatuto de praticante desportivo, que aparece associado ao fim da atividade desenvolvida mas, em bom rigor, não nos fornece em concreto uma noção de praticante desportivo, que deveria ser o ponto de partida. No entanto, se recorreremos à Lei n.º 30/2004 (entretanto revogada), esta determinava que o praticante desportivo era aquele que, a título individual ou integrado numa equipa, desenvolve uma atividade desportiva. Daqui conseguimos depois partir para o estatuto do praticante desportivo, que vai variar consoante a atividade praticada, ou seja, consoante o fim dominante da sua atividade. Então, ainda que de uma forma genérica, e para aquilo que interessa neste tema da dissertação, pode-se dizer que um jogador de futebol é um sujeito que, integrado numa equipa, desenvolve a atividade desportiva do futebol.

²¹ Cf. CARVALHO, Maria José, "O Regime Jurídico do Desporto (...)", *op. cit.*, p. 65 – 66.

²² TEIXEIRA, Glória, "Fiscalidade do Desporto", in Glória Teixeira (dir.), *Direito e Desporto. Estudos Fiscais e de Gestão*, Coimbra, Edições Almedina. SA, 2007, p. 8.

²³ Lei n.º 5/2007, de 16 de janeiro.

A segunda parte, por sua vez, remete-nos para uma outra classificação do praticante desportivo - como profissional ou amador. Quanto a esta questão, podem surgir algumas dúvidas, isto porque através de uma leitura de vários diplomas que foram emitidos para regulamentar estas matérias, percebemos que ao longo do tempo houve vários critérios que foram utilizados para fazer o traço distintivo entre aquele que é o desportista profissional e o não profissional. Já vimos que uma das primeiras distinções feitas neste campo foi através da Lei n.º 2104, de 30 de maio de 1960, que fazia a distinção entre desportistas amadores, não amadores e profissionais, consoante se existia uma contrapartida para esta atividade ou não, ou seja, se estes eram remunerados pela sua atividade. Por exemplo, com a Lei n.º 30/2004, determinava-se que o desportista profissional era aquele que participava em competições profissionais²⁴. Por sua vez, com a Lei de Bases de 2007, o que determinava se um desportista era profissional ou não era se exercia aquela profissão de forma exclusiva ou principal²⁵. Ou seja, daqui conseguimos retirar três critérios que nos ajudam a conseguir distinguir a linha que separa o profissionalismo do amadorismo no desporto. Podemos, assim, adotar um critério que se baseie na existência ou não da remuneração da atividade desportiva²⁶ (critério remuneratório), podemos optar por um critério que assente no carácter profissional ou não das competições em que participam os desportistas (critério competitivo), ou podemos ainda adotar um critério que se baseia na forma como é exercida esta atividade, se de forma exclusiva ou não (critério da exclusividade).

Sucede que, na prática corrente entre os sujeitos aqui em questão, quando questionados sobre o que distingue um jogador profissional de um não profissional, a resposta imediata é a existência ou não de um contrato profissional. De facto, quando se fala acerca do tipo de vinculação que está aqui em causa podemos ter um contrato de formação, um contrato profissional, um contrato amador e há até mesmo situações em que nem sequer existe um contrato, o que irá levantar outras questões. Ora, de uma forma simplista, pode-se dizer que o contrato de trabalho desportivo é aquele onde o praticante se obriga a prestar a atividade desportiva, mediante uma retribuição e, por sua vez, o contrato de formação desportiva é aquele que é celebrado entre uma entidade formadora e um formando, onde o primeiro se obriga a prestar

²⁴ Cf. Com o art. 60.º deste diploma que tem como epígrafe “atividade desportiva profissional”, bem como o art. 61.º que ajuda a densificar o artigo anterior.

²⁵ Cf. art. 34.º, n.º 1, da Lei n.º 5/2007.

²⁶ Por exemplo, no Direito espanhol, o Real Decreto n.º 1006/1985, de 26 de junho, que regula a relação laboral dos desportistas profissionais, determina no *artículo 1.º* que [s]on *deportistas profesionales, quienes, en virtud de una relación establecida con carácter regular, se dediquen voluntariamente a la práctica del deporte por cuenta y dentro del ámbito de organización y dirección de un club o entidad deportiva a cambio de una retribución. Quedan excluidos del ámbito de esta norma aquellas personas que se dediquen a la práctica del deporte dentro del ámbito de un club percibiendo de éste solamente la compensación de los gastos derivados de su práctica deportiva.*

ao segundo uma formação no âmbito desportivo²⁷. Assim, através da averiguação da existência ou não de um contrato, bem como do tipo de contrato, é possível averiguar se se está perante um jogador profissional ou não. Ou seja, podemos acrescentar um novo critério àqueles já enunciados – o critério da vinculação.

Apesar de ser visível esta variedade de critérios na evolução legislativa acerca destas matérias, subsiste a falta de uma noção agregadora, que inclua todos estes elementos. Tal alteração legislativa ajudaria qualquer leitor a conseguir delimitar de forma rigorosa onde é que o jogador considerado amador se transforma no profissional, sem ter que fazer estes recortes legislativos.

2. O regime fiscal do praticante desportivo profissional – o caso dos jogadores de futebol

Ora, como já foi anteriormente mencionado, a presente dissertação visa aprofundar o conhecimento relativamente ao regime jurídico aplicável no âmbito do desporto profissional, mais concretamente, no futebol. Tal estudo será feito de forma a auxiliar o momento da aplicação das normas tributárias aos agentes desportivos residentes em Portugal.

Começando então pelo primeiro grupo de sujeitos desportivos temos os praticantes desportivos, que nesta sede será por referência aos jogadores de futebol. Como agentes profissionalizados, e uma vez que auferem rendimentos, vão estar sujeitos a tributação, já que nestas circunstâncias se cria uma relação jurídica tributária²⁸. Com efeito, estão sujeitos a IRS as pessoas singulares que residem em território português e as que nele não residam ofereçam aí rendimentos²⁹. Ou seja, no ordenamento jurídico tributário o elemento de conexão que legitima a tributação é a residência. Com efeito, a presença física num território implica uma certa ligação económica ao mesmo, bem como um determinado grau de integração social³⁰. Deste modo, e de acordo com a lei fiscal portuguesa³¹, a regra é que são considerados residentes em território português as pessoas que, no ano a que respeitam os rendimentos: a) hajam nele permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa; b) tendo permanecido por menos tempo, aí disponham, num qualquer dia do

²⁷ Cf. Lei n.º 54/2017, no seu art. 2.º.

²⁸ Na base de uma relação jurídica tributária está um facto tributário, que é algo complexo já que é constituído em parte por um facto real e concreto, mas também por uma norma que o prevê como apto a produzir efeitos tributários. Neste caso o facto tributário é a percepção de rendimento, que quando previsto numa norma de incidência, irá originar a sua consequente tributação. Sobre este assunto v. ROCHA, Joaquim Freitas da, e SILVA, Hugo Flores da, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Coimbra, Edições Almedina, S.A, 2017, pp.53 a 61.

²⁹ Cf. artigo 13.º do CIRS.

³⁰ MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, Coimbra, Almedina, 2006, p. 14.

³¹ V. artigo 16.º, n.º 1 do CIRS.

período referido na alínea anterior, de habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual; c) em 31 de dezembro, sejam tripulantes de navios ou aeronaves, desde que aqueles estejam ao serviço de entidades com residência, sede ou direção efetiva nesse território; d) desempenhem no estrangeiro funções ou comissões de carácter público, ao serviço do Estado Português.

Esta distinção entre os residentes e não residentes vai acarretar diversas consequências para os sujeitos passivos em questão, nomeadamente no que diz respeito ao âmbito de sujeição da tributação destes rendimentos. Os residentes irão ser tributados pela totalidade dos rendimentos auferidos, já os não residentes verão a sua tributação limitada aos rendimentos auferidos em território português³², ou seja, no primeiro caso está-se perante uma tributação de base mundial (*world income principle*), já no segundo caso existe uma tributação mais restrita, limitada aos rendimentos de fonte portuguesa.

Estes sujeitos passivos podem auferir os mais variados tipos de rendimentos relacionados com a sua atividade principal – a prática do futebol – que terão diferentes formas de tributação, como será melhor explicado *infra*.

3. Tipologia dos rendimentos auferidos pelo praticante desportivo e a consequente tributação dos mesmos

É comumente conhecido que os jogadores profissionais de futebol recebem um salário pelo trabalho que prestam à sua entidade empregadora – que em regra corresponde a uma determinada sociedade desportiva ou clube. Ou seja, daí podemos retirar um rendimento, que não é necessariamente o principal ou o mais certo (porque às vezes não o é), mas seguramente o de mais fácil apreensão para todos quando se pensa nos rendimentos auferidos por estes sujeitos. É possível delimitar assim a primeira categoria de rendimentos auferidos pelo praticante desportivo – os derivados do contrato de trabalho. Mas não se pode ficar por aqui, pois é cada vez mais frequente, os jogadores não auferirem única e exclusivamente aquele rendimento, mas antes uma pluralidade deles, desde rendimentos derivados de publicidade, a patrocínios, direitos de transmissão e ainda merchandising.

Verificada assim esta pluralidade de rendimentos que um atleta pode auferir, torna-se então necessário proceder à delimitação de cada um deles, pois isso permitirá enquadrar os mesmos ao nível tributário.

³² Cf. artigo 15.º, n.º 1 do CIRS.

3.1. Os rendimentos derivados do contrato de trabalho desportivo

3.1.1. O contrato de trabalho desportivo

O contrato de trabalho desportivo constitui um negócio jurídico mediante o qual o praticante desportivo, neste âmbito jogador, se obriga a prestar a sua atividade desportiva a uma pessoa singular ou coletiva, neste âmbito clube, que promova ou participe em atividades desportivas, no âmbito de organização e sob a autoridade e direção desta³³.

Assim, aquando a celebração de um contrato de trabalho profissional entre um desportista profissional e um “clube”, passa a existir uma relação jurídica laboral entre estes sujeitos, passando a ser trabalhador e entidade empregadora, respetivamente. Este novo vínculo gera direitos e obrigações para ambas as partes, a destacar, para o que aqui nos interessa, a remuneração pela atividade prestada. Com efeito, no contrato é desde logo estabelecido o quantum remuneratório que o desportista irá receber por prestar a sua atividade em nome da entidade profissional. Esta remuneração estará, evidentemente, sujeita a tributação.

Posto isto, começar-se-á pela categoria de rendimentos mais extensa e aquela que nos ocupará mais tempo – a dos rendimentos derivados de um contrato de trabalho desportivo.

3.1.2. Contrato de trabalho “comum” versus contrato de trabalho desportivo

Cumpre fazer desde já a ressalva de que um contrato de trabalho desportivo não é um contrato de trabalho “comum”, isto porque a prática desportiva exige determinadas especificidades face ao regime regra, como irá ser demonstrado.

Apesar de o regime regra ser desadequado a esta realidade, o legislador português apenas em 1995, através do Decreto-lei n.º 305/95, de 18 de novembro, é que se debruçou sobre estas matérias, tendo criado um regime próprio para os contratos de trabalho desportivos, que viria, entretanto, a ser revogado pela Lei 28/98³⁴. Mas antes disso, a necessidade de um regime próprio já era sentida, o que levou a que fosse criada a primeira convenção coletiva de trabalho nesta sede entre a Liga Portuguesa de Futebol Profissional e o Sindicato dos Jogadores Profissionais de Futebol em 1991³⁵. As diferenças entre um contrato de trabalho “normal” e um contrato de trabalho desportivo são visíveis desde logo no que diz respeito à modalidade do seu termo. Com efeito, no modelo laboral comum é assente a preferência pelos contratos sem termo, visto que os

³³ Cf. artigo 2.º, al. a) da Lei n.º 54/2017, de 14 de junho.

³⁴ Também este normativo foi, entretanto, revogado pela Lei n.º 54/2017, de 14 de julho, que constitui o atual regime jurídico do contrato de trabalho do praticante desportivo.

³⁵ Cf. BAPTISTA, Albino Mendes, *Estudos Sobre o Contrato De Trabalho Desportivo*, Coimbra, Coimbra Editora, 2006, p. 16.

mesmos geram um grau de estabilidade maior para o trabalhador, tendo o contrato a prazo um carácter excecional³⁶. Ora, esta realidade não é compatível com a realidade laboral desportiva, pois a atividade exercida tem na sua natureza, em regra, um carácter temporário, daí que os contratos de trabalho celebrados sejam predominantemente a termo. Para além do mais, esta natureza dos contratos desportivos encontra também justificação na duração destas carreiras que são, por norma, mais curtas do que as tradicionais visto que se está perante profissões de rápido desgaste e que têm um determinado risco associado, nomeadamente no que diz respeito a lesões. Por último, um outro fator, ainda que ligado ao anterior, e que origina a preferência pela modalidade dos contratos a termo certo no âmbito desportivo é a questão da liberdade que os mesmos permitem, quer à entidade empregadora, quer ao trabalhador³⁷.

Outra diferença notória entre os contratos de trabalho comuns e os desportivos reside na questão do período experimental. Com efeito, o período experimental corresponde à primeira fase do contrato de trabalho e proporciona uma maior fragilidade na relação laboral. Isto porque esta figura traduz-se numa figura cautelar, que permite à entidade empregadora confirmar as aptidões do trabalhador e permite ao trabalhador confirmar se as condições do trabalho correspondem às suas expectativas. Posto isto, num contrato de trabalho normal a regra é que o período experimental, como elemento natural do contrato, não necessita de ser reduzido a escrito para existir, mas antes, a sua dispensa pelas partes tem que constar do contrato³⁸. Por sua vez, no contrato desportivo a regra é que o período experimental depende da estipulação expressa das partes, ou seja, no silêncio das partes, não há esse período de prova³⁹. João Leal Amado questiona a admissibilidade do período experimental neste tipo de contratos, desde logo porque se trata de uma atividade exercida de forma pública e muitas vezes de forma mediática, logo a entidade empregadora conhece o desempenho do trabalhador aquando a sua contratação. Nesse sentido refere também que é frequente a existência de “olheiros”, cujas funções se prendem com a análise do desempenho dos jogadores e que por isso não se justifica a necessidade de um período experimental. Para além do mais, antes de os jogadores contratualizarem com um clube começam a integrar os treinos da potencial equipa, deixando também quanto a estes sujeitos de ter qualquer propósito a existência de um período experimental⁴⁰.

³⁶ AMADO, João Leal, *Contrato de trabalho – Noções Básicas*, 3.ª edição, Coimbra, Edições Almedina S.A., pp. 75-77.

³⁷ Cf. BAPTISTA, Albino Mendes, *Estudos Sobre o Contrato...*, op. cit., pp. 17-18.

³⁸ AMADO, João Leal, *Contrato de trabalho*, op. cit., p. 169.

³⁹ Esta referência encontra-se de forma explícita no artigo 10.º da Lei n.º 54/2017, de 14 de julho e no artigo 10.º da CCT outorgada entre o Sindicato dos jogadores e a Liga de Portugal, publicada no Boletim do Trabalho e Emprego, n.º 21, a 08 de julho de 2020, disponível em <http://bte.gep.msess.gov.pt/>.

⁴⁰ Cf. AMADO, João Leal, *Contrato de Trabalho Desportivo – Lei n.º 54/2017, de 14 de Julho – Anotada*, Coimbra, Edições Almedina S.A., 2018, pp. 65-70.

Para além das especificidades apontadas há ainda uma outra que parece importante de conhecer – a questão do tempo de trabalho. Com efeito, o tempo de trabalho que o trabalhador se obriga a prestar, medido em número de horas por dia e por semana, denomina-se de período normal de trabalho⁴¹. Ora, no âmbito de um contrato de trabalho desportivo, os períodos de trabalho vão para além do período de jogo, que corresponde ao auge da prestação laboral. Na realidade, há todo um processo que antecede o momento do jogo, desde a preparação para o mesmo através dos treinos, viagens, tratamentos e estágios, bem como há todo um processo após o jogo, que inclui a recuperação e tratamentos, e todas essas etapas fazem parte do tempo de trabalho de um jogador de futebol⁴². Aliás, o próprio horário de trabalho do jogador é diferente consoante a marcação dos jogos, que não são sempre nos mesmos dias, muito menos nas mesmas horas, o que implica alguma flexibilidade dos horários de trabalho, de modo a conseguir-se adaptar o ciclo de preparação e recuperação do atleta ao momento do jogo. Daqui também já se consegue desde logo perceber que o dia de descanso semanal⁴³ vai variar consoante aqueles horários. Também o período de férias está dependente da marcação dos jogos e, mais dependente se encontra do desempenho da equipa na competição, pois no cenário que todos almejam, quanto melhor o desempenho, melhor a classificação, o que necessariamente implica jogar mais jogos (que é o mesmo que dizer que mais tarde e até de menor duração serão as férias)⁴⁴.

Por fim, uma outra especificidade do contrato de trabalho desportivo tem que ver com as modalidades de cessação do mesmo que, como se irá ver melhor *infra*, poderá ser relevante aquando a tributação dos rendimentos derivados de contrato de trabalho celebrado. A lei prevê várias formas de fazer cessar o contrato de trabalho desportivo⁴⁵, sendo a regra a caducidade do mesmo, que acontece quando se verifica o termo do contrato. Assim, é ilícito para ambas as partes denunciarem o contrato antes de verificado o seu termo, a não ser que haja justa causa para o efeito. No entanto, como sabemos, o mundo do futebol é bastante dinâmico e contem dois períodos no decurso de um ano especificamente criados para tratar da transferência de jogadores de uns clubes para os outros. O “mercado de transferências” abre todos os anos em junho e dezembro, sendo que nesses períodos são encetadas imensas negociações, quer entre os clubes, quer entre os jogadores (via seus empresários, por regra) para tentar chegar a um acordo vantajoso para todos os envolvidos. Mas, também já vimos que os contratos celebrados neste mundo

⁴¹ Definição dada pelo artigo 198.º do CT.

⁴² Nos termos do artigo 16.º da Lei do contrato de trabalho desportivo e artigo 21.º da CCT entre o Sindicato dos jogadores e a Liga Portuguesa de Futebol.

⁴³ Cf. artigo 17.º da Lei mencionada *supra* e artigo 24.º da já mencionada CCT.

⁴⁴ Cf. BAPTISTA, Albino Mendes, *Estudos Sobre o Contrato...*, op. cit., p. 20.

⁴⁵ Cf. artigo 23.º da Lei n.º 54/2017, de 14 de julho.

desportivo são, por regra, com termo e, enquanto que não se verificar o mesmo a regra é que nenhuma das partes se pode desvincular. É neste campo que ganham relevância duas grandes figuras: a revogação do contrato de trabalho desportivo por acordo entre as partes e a denúncia por iniciativa do praticante desportivo. Então, aquando as negociações para proceder à transferência de um jogador, ou as partes envolvidas chegam a acordo (e com partes envolvidas leia-se clube atual, jogador e clube futuro) ou então a única forma de desvinculação passa pelo pagamento da cláusula de rescisão estipulada no contrato de trabalho. Quando existe a revogação por acordo, e havendo um clube interessado na aquisição de determinado jogador, por regra, é esse clube que paga o preço estipulado para que o jogador fique desvinculado ao clube anterior. Claro que podem acontecer situações em que por qualquer motivo um jogador e a entidade empregadora decidem, por acordo, terminar a relação laboral existente, mediante o pagamento de um preço (ou não), por parte de um ou de outro. Mas depois também existem aquelas situações em que não existe acordo para cessar o vínculo laboral e nesses casos a única forma de cessar o contrato de trabalho desportivo é mediante o pagamento da cláusula de rescisão.

Ora, a regra nos contratos de trabalho desportivos é que as cláusulas de rescisão, que permitem a denúncia pelo praticante desportivo sem justa causa, têm que se encontrar contratualmente convencionadas e, não raras as vezes, estão. Estas cláusulas, costumam ter valores bastante avultados, de forma a que o clube consiga proteger os seus jogadores mais valiosos, pois através destas cláusulas não é necessário que o clube consinta com a transferência, podendo trazer-lhe prejuízo para determinada época desportiva. O valor estipulado nessas cláusulas constitui no fundo uma indemnização pelo prejuízo que pode advir para o clube por ficar sem determinado jogador e, em regra, quem realiza o pagamento desse valor é o novo clube, que adquire o jogador. Com efeito, apesar de no contrato ficar normalmente estipulado que o pagamento do preço da cláusula de rescisão cabe ao jogador, na prática não é isso que é costume acontecer. Aliás, a própria lei presume que nessas situações a nova entidade empregadora desportiva (clube) interveio, direta ou indiretamente, na cessação e, se a presunção não for ilidida, esta nova entidade responderá solidariamente no pagamento da indemnização.

Assim, e pressupondo que não há um clube terceiro interessado na contratação do praticante desportivo, se este quiser cessar o seu atual contrato de trabalho e se não existir acordo com o clube atual terá que pagar a respetiva indemnização prevista na cláusula de rescisão; ou então chegam as partes a acordo e o praticante desportivo não terá que pagar nada à entidade

empregadora; ou podem até chegar a acordo, mas mediante o pagamento de um outro valor acordado, eventualmente mais baixo do que o previsto na cláusula de rescisão⁴⁶.

3.1.3. A retribuição

Pois bem, chegado até aqui, um outro elemento relevante para questões laborais e, principalmente, para questões fiscais é o da retribuição do jogador. De acordo com a lei, é considerada como retribuição, toda a prestação patrimonial que, nos termos do contrato de trabalho desportivo, a entidade empregadora desportiva realize a favor do praticante desportivo pelo exercício da sua atividade ou com fundamento nos resultados nela obtidos⁴⁷. Sucede que, na maior parte dos casos, a retribuição é acordada entre o jogador profissional e o clube que vai representar, com base no desempenho desportivo do primeiro e a capacidade financeira do segundo, ficando a retribuição acordada no contrato de trabalho que venha a ser celebrado entre ambos, contudo, é importante que seja respeitado o mínimo legalmente exigido. A regra é o pagamento do salário até ao quinto dia do mês subsequente àquele a que disser respeito, salvo se as partes tiverem estipulado de outra forma no contrato de trabalho⁴⁸. O artigo 15.º da Lei do contrato de trabalho desportivo, no seu n.º 2 permite ainda que as partes possam acordar que haja um aumento ou diminuição da retribuição paga ao jogador mediante uma subida ou descida no escalão competitivo em que esteja integrada a entidade empregadora desportiva. Este mecanismo permite adaptar o contrato de trabalho celebrado às alterações circunstanciais que possam ocorrer após a sua celebração. De facto, subir ou descer de escalão, que se traduz num melhor ou pior desempenho desportivo, respetivamente, acarreta repercussões financeiras para a entidade empregadora em questão – o clube desportivo. Assim, de certa forma, uma cláusula deste género acaba também por ser um incentivo ao melhor desempenho possível por parte, não só de um jogador, mas de toda a equipa, que podem ver o seu rendimento aumentar. Ou pelo menos pode ser um incentivo para não deixar o mesmo rendimento diminuir⁴⁹.

Estes trabalhadores têm também direito ao subsídio de férias e de natal que deve ser equivalente à remuneração base mensal⁵⁰. Não obstante, frequentemente esses subsídios são diluídos ao longo do ano, na remuneração mensal do jogador, sendo que tal deve ser estipulado no contrato. Isto é permitido por lei, desde que o fracionamento não seja em número inferior a 10

⁴⁶ Cf. AMADO, João Leal, *Contrato de trabalho, op. cit.*, pp. 127-148.

⁴⁷ Cf. artigo 15.º da Lei n.º 54/2017, de 14 de julho e com o artigo 31.º, n.º 1 da CCT aplicável aos jogadores profissionais.

⁴⁸ Cf. artigo 36.º, n.º 1 da CCT aplicável aos jogadores profissionais e artigo 15.º, n.º 3 da Lei n.º 54/2017, de 14 de julho.

⁴⁹ Cf. AMADO, João Leal, *Contrato de trabalho, op. cit.*, p. 95.

⁵⁰ Cf. com artigo 33.º da CCT aplicável aos jogadores de futebol profissionais.

prestações ⁵¹. Aliás, na realidade, a lei permite que esse fracionamento seja feito, não só no que diz respeito aos subsídios de férias e de natal, mas também quanto às retribuições dos meses de junho e julho, ou seja, é possível fracionar quatro prestações retributivas. Mas, como realça João Leal Amado, e bem, este acordo entre o jogador e o clube pode permitir que o primeiro sofra um hiato temporal no pagamento da retribuição, o que pode gerar dificuldades financeiras nesses meses ⁵².

Ora, por vezes, para além dos subsídios de férias e de natal, auferidos pelo praticante desportivo, é também acordado no contrato de trabalho um subsídio de residência. Como sabemos, um jogador de futebol, à partida, não joga sempre no mesmo clube, o que faz com que exista uma grande probabilidade de passar grande parte da sua carreira a ter que deslocar a sua habitação, de modo a conseguir prosseguir os seus objetivos profissionais. E isto acontece quer se esteja a falar de um jogador que pratique esta modalidade a nível nacional, quer a nível internacional. Por isso, e de forma a tornar as propostas de contratação mais apelativas, os clubes oferecem uma remuneração extra para compensar o atleta com as despesas acrescidas que irá ter quando a contratação o obriga a mudar a sua residência. Ou seja, no fundo está-se perante uma ajuda de custo com a renda que o desportista passará a ter e que não teria se não tivesse tal deslocação. Há clubes que face a situações deste género, em vez de pagarem aquele subsídio de residência, oferecem casa para o jogador morar, seja privada ou partilhada com outros jogadores da equipa na mesma situação.

Uma outra particularidade quanto ao rendimento previsto nestes contratos de trabalho diz respeito à questão dos prémios, que englobam a retribuição paga ao praticante desportivo. Não raras as vezes, é estipulado no contrato de trabalho a atribuição de prémios aos jogadores, mediante o seu desempenho desportivo e que crescem à sua retribuição já estipulada. Antes de mais, cumpre esclarecer que a estipulação dos prémios pode ser estabelecida via contrato de trabalho, sendo que não raras as vezes é feito um complemento ao contrato onde são abordadas estas questões, e por vezes casos há em que os prémios são estipulados verbalmente, porque nem sempre se consegue prever de antemão quais as situações “merecedoras” desta compensação.

Veja-se, podem estar em causa vários tipos de prémios. Em primeiro lugar, existem os prémios de jogo, que, por exemplo, correspondem às compensações dadas pela vitória de um

⁵¹ Cf. com o artigo 15.º, n.º 4 da Lei n.º 54/ 2017, de 14 de junho.

⁵² Vide AMADO, João Leal, *Contrato de trabalho*, op. cit., p. 96.

jogo considerado importante em determinado campeonato. Neste caso está-se quase sempre a falar de quantias que são acordadas verbalmente antes do jogo tomar lugar, como forma de incentivo à equipa, e tendem a anteceder a prática de jogos mais determinantes para o clube na competição. Quanto aos montantes em questão esses podem ser muito variáveis, consoante a possibilidade financeira do clube, bem como a sua vontade e ainda consoante a importância do jogo a tomar lugar. Sendo atingido o resultado desportivo pretendido pelo clube, então o prémio será distribuído pela equipa, podendo ser repartido de forma igualitária por todos os jogadores, ou através de critérios como o tempo de jogo individual de cada atleta.

Frequentemente nos prémios de jogo encontram-se quantias devidas pela equipa ter ganho uma competição (que pode traduzir-se numa subida de escalão ou não). Note-se que, estas quantias não são iguais às aquelas a que faz alusão o artigo 15.º, n.º 2 da Lei do contrato desportivo, que dispõe que no contrato de trabalho pode ser aposta uma cláusula que determine o aumento ou a diminuição da retribuição mediante a subida ou a descida de escalão da equipa. Na realidade, salvo melhor opinião, parece que se está perante assuntos diferentes. Enquanto que naquele preceito parece estar a referir-se a um aumento da retribuição mensal base, diga-se assim, aqui está-se a falar de uma compensação apenas, devida por um determinado resultado desportivo atingido pela equipa. Aliás, até parece possível existir um caso em que se apliquem estas duas compensações. Pense-se numa equipa que antes de participar num jogo que vai determinar uma subida de escalão é-lhe prometido que se ganharem e, conseqüentemente subirem de divisão, recebem um prémio de “x”. A equipa ganha o jogo e recebe aquela compensação. Mas, adicionalmente, nos contratos com os jogadores existia uma cláusula como aquela prevista no artigo 15.º, n.º 2 e então, os jogadores, que agora competem numa outra divisão, passam a receber mais “y” na sua retribuição mensal, ou seja, estes valores podem ser cumulados.

Por fim, podemos ainda ter os prémios devidos pelas convocações. Esta modalidade dos prémios é muito frequente nas equipas “B”, também denominadas de “equipas satélite”. Estas equipas são por norma criadas pelos clubes com o intuito de amadurecer determinados jogadores mais jovens, de forma a que depois estes ingressem na sua equipa principal⁵³. Ou seja, estão aqui em causa equipas que estão, naturalmente, sempre subordinadas à equipa principal de determinada sociedade desportiva⁵⁴. Posto isto, é frequente nos contratos destes jogadores existir um complemento onde se prevê a atribuição de determinada quantia caso o praticante desportivo

⁵³ BAPTISTA, Albino Mendes, “Equipas “B”, cedência temporária e dever de ocupação efetiva do praticante desportivo”, in Ricardo Costa e Nuno Barbosa (coord.), *I Congresso de Direito do Desporto*, Coimbra, Edições Almedina S.A., 2005, p. 222.

⁵⁴ BAPTISTA, Albino Mendes, *Direito Laboral Desportivo – Estudos Volume I*, Lisboa, Quid Juris? Sociedade Editora, 2003, pp. 18-24.

seja convocado para jogar na equipa principal, bem como é prevista um montante caso o desportista chegue, efetivamente, a jogar com tal equipa. Estes prémios vão de encontro ao espírito dos anteriores, que se prendem com a motivação dos jogadores, mas parece que também vão de encontro ao maior desgaste que o atleta acaba por sofrer por participar naquelas competições, já que não é igual jogar na primeira divisão, numa segunda ou numa terceira. Com efeito há um maior desgaste, quer físico no momento do jogo, como pode haver um desgaste maior pelas viagens que por vezes são necessárias em determinados jogos da competição, pois não são raras as vezes em que todo o plantel tem que se deslocar, quer nacional, quer internacionalmente, para poder jogar. Assim, estes prémios servem para compensar o desgaste natural que o atleta acaba por sofrer, como ainda serve para motivar, de forma a que haja um melhor desempenho desportivo.

3.1.4. A tributação dos rendimentos derivados do contrato de trabalho desportivo

Como já foi dito, os jogadores de futebol, como praticantes desportivos que auferem uma remuneração pela sua atividade, vão estar sujeito a IRS. Os rendimentos derivados do contrato de trabalho celebrado entre o jogador e o clube serão tributados em sede de IRS na categoria A, que se dirige aos rendimentos derivados do trabalho dependente, como é o caso, já que os mesmos prestam uma atividade (não um resultado da mesma), sob as ordens e direções de outrem.

Para efeitos fiscais, consideram-se rendimentos do trabalho dependente todas as remunerações pagas ou postas à disposição do seu titular provenientes de trabalho por conta de outrem prestado ao abrigo de contrato individual de trabalho (artigo 1152.º do CC) ou de outro a ele legalmente equiparado⁵⁵. A lei fiscal inclui aqui uma maior elasticidade, não se bastando pelo contrato de trabalho formal, de modo a evitar potenciais situações de evasão fiscal. Assim, para o legislador fiscal basta que haja uma relação laboral em sentido material e não necessariamente de um contrato de trabalho em sentido formal. De tal forma, o que aqui releva é que se verifique uma subordinação jurídica e económica, ou seja, que o trabalhador esteja numa relação de dependência face à entidade empregadora⁵⁶, no primeiro caso, e que necessite daquele rendimento para acorrer aos seus encargos diários, no segundo caso⁵⁷. No entanto, esta questão nem se vai colocar no caso dos contratos de trabalho dos jogadores profissionais, pois é exigido que os mesmos sejam reduzidos a escrito para serem válidos, bem como é exigido o respetivo

⁵⁵ V. artigo 2.º, n.º 1, al. a) do CIRS.

⁵⁶ Esta relação de dependência pode ser aferida por vários critérios, tais como a existência de um horário de trabalho ou de um local fixo de trabalho, a sujeição ao poder diretivo da entidade empregadora, a existência de uma remuneração fixa, etc.

⁵⁷ ROCHA, Joaquim Freitas da, *Apostamentos de Direito Tributário – Impostos Sobre o Rendimento*, 2.ª edição, Braga, AEDUM, 2013, pp. 38-42.

registro na própria federação para que o jogador possa participar em competições⁵⁸. Caso não seja cumprida esta formalidade o contrato é nulo⁵⁹, mas mesmo assim estará sujeito a tributação, por força do que foi acima mencionado, pois a lei dá preferência à substância dos contratos. Assim, se um sujeito passivo presta a sua atividade sob autoridade e direção de outrem, verificando-se uma subordinação jurídica e económica, então os seus rendimentos serão enquadrados na categoria A em sede de IRS⁶⁰.

De forma a evitar comportamentos evasivos por parte dos sujeitos passivos, o CIRS densifica o conceito de rendimento e assim o conceito fiscal de rendimento não corresponde ao conceito civilístico, nesta sede o conceito é bastante mais abrangente e não se basta pelo termo salários⁶¹. O legislador compreende nesta categoria as remunerações sob forma de ordenados, salários, vencimentos, gratificações, percentagens, comissões, participações, subsídios ou prémios e outras remunerações acessórias, ainda que periódicas, fixas ou variáveis, de natureza contratual ou não⁶². No âmbito da tributação dos jogadores de futebol ganha aqui relevância a questão da tributação das remunerações acessórias, que compreendem todos os direitos, benefícios ou regalias não incluídos na remuneração principal que sejam auferidos devido à prestação de trabalho ou em conexão com esta e constituam para o respetivo beneficiário uma regalia^{63 64}. Ou seja, podem ser aqui enquadrados os prémios atribuídos aos jogadores de futebol, mesmo que não de forma expressa, e não só, já que se considera também remuneração acessória o eventual subsídio de residência ou equivalente ou a utilização de casa fornecida pela entidade patronal⁶⁵. Portanto, daqui facilmente se conclui que todos os rendimentos em cima já mencionados, que podem derivar de um contrato de trabalho desportivo, vão ter aqui enquadramento jurídico, sendo, por isso, tributados nesta categoria em sede de IRS.

Existe ainda a questão da tributação (ou não) das ajudas de custo. O CIRS⁶⁶ determina que as ajudas de custo são consideradas como rendimentos do trabalho dependente quando excedem o limite legal fixado anualmente para os servidores do Estado. Ora, as ajudas de custo servem

⁵⁸ Artigo 6.º, n.º 2 e artigo 7.º, n.º 1, ambos da Lei n.º 54/2017 de 14 de julho.

⁵⁹ V. artigo 5.º, n.º 3 da CCT aplicável aos jogadores profissionais.

⁶⁰ MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, Coimbra, Almedina, 2006, p. 39-40.

⁶¹ Isto assim é por força do princípio da legalidade fiscal, que determina que não pode haver tributo sem previsão legal (*nullum tributum sine lege*). Ora, o legislador viu-se obrigado a densificar o conceito das remunerações (salários) aí incluídas porque muitos comportamentos dos contribuintes situam-se fora da previsão legal e o aplicador da lei fiscal não poderia integrá-los por analogia ou interpretação extensiva, evitando-se assim a evasão fiscal.

⁶² V. n.º 2 do artigo 2.º do CIRS.

⁶³ V. artigo 2.º, n.º 3, al. b) do CIRS.

⁶⁴ Note-se que quando se fala em remunerações acessórias, as mesmas são distintas das vantagens inerentes às condições de trabalho e das regalias sociais (tal como o caso do subsídio de alimentação, quando não ultrapassa os limites legais), não sendo estas últimas tributadas ao sujeito passivo trabalhador. V. sobre este assunto MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, Coimbra, Almedina, 2006, pp. 48-51.

⁶⁵ Cf. artigo 2.º, n.º 3, al. b), al. 4) do CIRS.

⁶⁶ No seu artigo 2.º, n.º 3, al. d).

para compensar o trabalhador pelas despesas que suportou ao serviço da sua entidade patronal e a favor da mesma. Tais ajudas apenas têm natureza remuneratória quando as mesmas excedem o limite legal mencionado *supra*. Para determinar que despesas cabem no conceito de ajudas de custo e atendendo aos critérios da razoabilidade e ao da normalidade, entende-se que aquelas despesas resultaram, em regra, da deslocação, estadia e alimentação do trabalhador quando ao serviço da entidade empregadora. Então, quaisquer outras que se pretenda incluir neste conceito, são excecionais, terão que ser demonstradas por quem as invoca. No fundo, a intenção do legislador com a não tributação destas remunerações até determinado montante prende-se com a não oneração do sujeito passivo que, por razões de praticidade, suportou determinados encargos a favor da sua entidade patronal, ou seja, não se trata de beneficiar o contribuinte, mas antes de não prejudicar o mesmo. Por aqui se vê que o praticante desportivo pode ter na sua remuneração uma parte derivada das ajudas de custo. No entanto, cumpre não esquecer que as quantias pagas ao atleta, quando excedem os valores contratualmente estipulados sem outra justificação que não seja a de complemento da remuneração estipulada, não correspondem a verdadeiras ajudas de custo e tais valores serão, naturalmente, tributados como remuneração normal do sujeito passivo. O Tribunal Central Administrativo Sul no âmbito do processo n.º 07018/13 determinou quatro indícios que ajudam a determinar se certas quantias configuram verdadeiras ajudas de custo. Assim, quando tais valores têm um carácter permanente; são pagos na totalidade dos dias do mês e ao longo dos meses referentes no contrato de trabalho; não são apresentadas discriminações dos percursos, nem os dias em que são efetuadas ou os serviços realizados; têm um valor excessivamente elevado em comparação com o valor da remuneração base, então que nestes casos os montantes em questão não configuram ajudas de custo, tendo que ser normalmente tributados⁶⁷.

3.1.4.1. Deduções específicas

Importa agora apurar o rendimento líquido do praticante desportivo, pois será esse que estará sujeito a tributação. E para tal é necessário apurar qual o rendimento bruto auferido ao longo do ano fiscal e a esse montante aplicar as deduções específicas correspondentes. Pois bem, as deduções específicas traduzem-se em certos montantes que o legislador permite que o sujeito passivo deduza ao seu rendimento bruto quando se presume que para a obtenção daquele

⁶⁷ V. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul no processo 07018/13, texto disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/5fbb543ee78a85b80257e3000318de3?OpenDocument> [07/06/2022].

rendimento o mesmo teve que incorrer em despesas, ou seja, permite-se que sejam deduzidos os custos com a atividade geradora do rendimento. No entanto, tal não é possível em todas as situações, já que nem sempre houve custos para que fosse criada a riqueza, tal como sucede na categoria E (que abrange os rendimentos de capitais)⁶⁸ e na categoria G (que abrange os incrementos patrimoniais)⁶⁹.

Porém, no que concerne à categoria A, o legislador fiscal prevê determinadas deduções específicas no artigo 25.º do CIRS, mas, uma vez que o sujeito passivo não incorreu em grandes gastos para obter o rendimento sujeito a tributação (já que os mesmos correm maioritariamente pela entidade empregadora), a lei consagra a dedução de valores abstratos e não de despesas. Assim, nos termos do artigo 25.º, n.º 1, al. a) do CIRS pode ser deduzida a quantia de 4.104,00€. Na eventualidade de as contribuições obrigatórias para regimes de proteção social e para subsistemas legais de saúde excederem aquele valor, então a dedução passa a ser este valor. A segunda dedução possível prende-se com as indemnizações pagas pelo trabalhador à sua entidade patronal por rescisão unilateral do contrato individual de trabalho sem aviso prévio em resultado de sentença judicial ou de acordo judicialmente homologado ou, nos restantes casos, a indemnização de valor não superior à remuneração base correspondente ao aviso prévio. Parece que é possível, ou pelo menos deveria ser, enquadrar nesta dedução as indemnizações pagas pelo praticante desportivo à entidade patronal nas situações em que houve uma rescisão unilateral do contrato de trabalho por parte do primeiro. Com efeito, nos contratos de trabalho desportivo não é o aviso prévio que determina a indemnização paga pelo praticante à entidade empregadora⁷⁰, mas sim a simples rescisão unilateral, prevista na cláusula de rescisão do contrato de trabalho desportivo. E, ao não serem contempladas aqui as situações em que o desportista tem esse encargo parece ser algo demasiadamente penoso e diferenciador para estes sujeitos passivos, quando comparados com os demais que se encontram na mesma situação, mas ao abrigo de um contrato de trabalho dito “normal”. Ainda mais grave é a diferenciação se tivermos em consideração que em regra os valores pagos nessas circunstâncias são elevadíssimos, algo que pode afetar de forma drástica o rendimento auferido pelo sujeito passivo, não se verificando uma verdadeira capacidade contributiva, pressuposto essencial para que possa existir tributação no rendimento desse sujeito passivo. Com efeito, a maioria das cláusulas de rescisão incluídas nos contratos de trabalho celebrados com jogadores de futebol, consagram valores indemnizatórios na

⁶⁸ Com a exceção do previsto no artigo 40 -A, n. 1 e n.º 2 do CIRS.

⁶⁹ Com a exceção das mais-valias.

⁷⁰ Sobre a cessação do contrato de trabalho desportivo, remete-se para o ponto 2.3.1.2 da presente dissertação.

ordem dos milhões de euros, ou seja, valores muitas vezes distantes da remuneração auferida no período do contrato celebrado (o que levanta até a questão da legalidade de tais cláusulas, uma vez que são frequentemente desproporcionais), mas isso não pode ser penalizador para o sujeito passivo em questão, que paga uma cláusula de rescisão de valores elevadíssimos e não pode beneficiar desta dedução em sede de IRS, quando na verdade este pagamento tem um impacto na retribuição auferida⁷¹. Por fim, podem ainda ser deduzidas as quotizações sindicais⁷², o que pode aplicar-se aos jogadores que estejam inscritos no sindicato dos jogadores profissionais.

No caso dos praticantes desportivos aplica-se ainda um benefício fiscal constante do artigo 27.º do CIRS, que constitui uma dedução específica aplicável às profissões de desgaste rápido, por se tratar de uma profissão que exige um elevado esforço físico, por existir um risco maior de acidentes de trabalho⁷³ e por ser, em regra, uma profissão de curta duração, já que a média da mesma se situa nos 35 anos. Com efeito, este regime permite que se deduza ao rendimento dos sujeitos passivos as importâncias despendidas por estes com seguros de doença, de acidentes pessoais e de seguros de vida que garantam exclusivamente os riscos de morte, invalidez ou reforma por velhice, desde que o valor não se ultrapasse o montante de 2.216,00€. Para efeitos deste regime, consideram-se profissões de rápido desgaste as de praticantes desportivos, as de mineiros e as de pescadores⁷⁴.

3.1.4.2. Retenção na fonte

Estes sujeitos passivos vão estar ainda sujeitos a retenções na fonte, feitas pela entidade devedora dos rendimentos, ou seja, pela entidade patronal. Estas retenções funcionam como um adiantamento de imposto que o contribuinte vai fazendo ao longo do ano, sendo que neste caso são a título provisório, já que no final os rendimentos vão ser sujeitos obrigatoriamente ao englobamento⁷⁵ e, conseqüentemente, serão deduzidas estas quantias pagas pelo contribuinte, podendo o mesmo obter um reembolso⁷⁶. Assim, está aqui em causa uma situação de substituição

⁷¹ É certo que muitas vezes quando são acionadas as cláusulas de rescisão de um contrato com certo jogador, é porque tem em vista uma transferência para outro clube, o que implica necessariamente cessar o vínculo laboral com a entidade patronal anterior. E, na grande maioria dos casos, quem paga a indemnização à entidade patronal é novo clube, situações em que muitas vezes até se chega a acordo, sendo pago um valor mais baixo do que o previamente estipulado. No entanto, isto pode não acontecer, pode um jogador querer simplesmente cessar o vínculo laboral, sem ter um clube já interessado, ou podem existir situações em que a indemnização seja paga em parte pelo clube e o jogador suporte outra parte. E nestes casos em que o jogador suporta, quer parte, quer integralmente o custo da indemnização paga, deveria ser tido em consideração em sede de IRS.

⁷² Nos termos do artigo 25.º, n.º 1, al. c) do CIRS.

⁷³ Pense-se nas situações em que há lesões dos jogadores, que podem ocorrer em período de jogo ou de treino, por exemplo.

⁷⁴ Cf. MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, Coimbra, Almedina, 2006, pp. 59-60.

⁷⁵ V. artigo 22.º, n.º 1 e n.º 3 *à contrario sensu*, do CIRS.

⁷⁶ V. artigo 78.º, n.º 2 do CIRS.

tributária⁷⁷, pois cabe ao clube desportivo a responsabilidade de proceder à retenção de tais montantes no momento do pagamento ou da colocação à disposição dos rendimentos. O montante a reter consta das tabelas de retenção na fonte, que são aprovadas anualmente através de despacho do Ministro das Finanças. Tais tabelas são de natureza progressiva e pessoalizantes, no sentido em que o montante a reter depende da situação económica e familiar do sujeito passivo⁷⁸. Daí que cabe à entidade empregadora solicitar ao sujeito passivo os dados sobre a sua situação pessoal no início do exercício de funções ou antes de ser efetuado o pagamento ou colocação à disposição. O sujeito passivo fica obrigado a fornecer estes dados, bem como quaisquer alterações que possam suceder⁷⁹, como por exemplo, o nascimento de um filho e, caso não o faça, a entidade empregadora fica obrigada a reter como se o sujeito passivo não tivesse dependentes⁸⁰. Quanto aos subsídios de natal e de férias, os mesmos são objeto de retenção autónoma, não podendo, para cálculo do imposto a reter, ser adicionados às remunerações dos meses em que são pagos ou colocados à disposição. Nos casos em que os subsídios são pagos de forma fracionada ao longo do ano, deve ser retido em cada pagamento mensal a parte proporcional do imposto calculado nos termos anteriores⁸¹.

3.2. Os rendimentos derivados da exploração do direito de imagem

Facilmente se depreende que a questão do direito de imagem no caso dos jogadores de futebol é uma questão relevante desde logo porque grande parte dos jogos celebrados, bem como as respetivas competições, estão sujeitos a transmissão televisiva. Para além da mera transmissão, a imagem dos jogadores é ainda utilizada nos estádios e é ainda frequente a sua utilização nas publicidades feitas pelo clube/SAD. Será agora feito um enquadramento desta matéria para que se possa encontrar o contexto tributário dos rendimentos derivados da exploração dos direitos de imagem.

3.2.1. Os direitos de imagem

⁷⁷ Trata-se, pois, de um dever de colaboração para com o Estado na tarefa de prossecução do interesse público, que se traduz na arrecadação de receita. Assim, é este terceiro com quem o sujeito passivo mantém relações especiais que vai exigir a prestação em questão e, consequentemente, é sobre este terceiro que recai a obrigação de ter que entregar tal quantia à Administração Tributária. Sobre este assunto v. ROCHA, Joaquim Freitas da, e SILVA, Hugo Flores da, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Coimbra, Edições Almedina, S.A, 2017, pp. 84-89

⁷⁸ V. artigo 99.º, n.º 6 do CIRS.

⁷⁹ V. artigo 99.º, n.º 2 do CIRS.

⁸⁰ Cf. 99.º - B, n.º 3 do CIRS.

⁸¹ V. artigo 99.º - C, n.º 5 e n.º 6 do CIRS.

O direito à imagem vem consagrado na CRP, designadamente no seu artigo 26.º, que determina no seu n.º 1 que a todos é reconhecido o direito à imagem. Para além desta previsão normativa, o direito à imagem tem ainda consagração expressa no artigo 79.º do CC, que dispõe no seu n.º 1 que o retrato de uma pessoa não pode ser exposto, reproduzido ou lançado no comércio sem o consentimento desta. Esta norma possibilita a proteção da exposição, reprodução ou comercialização da imagem, quando não houve consentimento para tal, justificando-se esta exigência na proteção da privacidade, intimidade, bom nome e reputação da pessoa, mas também na limitação da exploração comercial lucrativa da imagem alheia, considerando-se que as receitas provenientes dessa exploração sejam auferidas pelo titular do direito e não por terceiros. O conceito de retrato a que alude este preceito abrange as mais variadas formas, como a de vídeo ou fotografia e é composto por dois elementos: a reprodução visual da imagem humana e a recognoscibilidade, i.e., a reprodução visual da figura/aparência exterior de alguém, de forma a que permita a sua identificação⁸². No n.º 2 daquele preceito encontra-se consagrada a exceção à regra anterior, dizendo que não é necessário o consentimento da pessoa retratada quando assim o justifiquem a sua notoriedade, o cargo que desempenhe, exigências de polícia ou de justiça, finalidades científicas, didáticas 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. O n.º 3 do referido preceito determina quando é que a exceção anterior cessa, consagra uma exceção à exceção ao dizer que o retrato não pode ser reproduzido, exposto ou lançado ao comércio, se do facto resultar prejuízo para a honra, reputação ou simples decore da pessoa retratada⁸³. Portanto, para além do direito de imagem ser um direito conexo com os direitos fundamentais, é ainda um direito de personalidade, consagrado no Código Civil e apesar de o mesmo, em regra, ser genericamente caracterizado como absoluto, não patrimonial, inerente, imprescritível, intransmissível, irrenunciável e restritamente negociável, a realidade é que tal direito está subjugado às mais variadas formas de exploração económica, podendo ter um conteúdo patrimonial⁸⁴. Atualmente o direito de imagem é composto por uma vertente patrimonial e uma vertente não patrimonial, onde na primeira, encontra-se a possibilidade da sua transmissão. Todavia, o direito de imagem, como direito de personalidade, e uma vez que não é dissociável do seu titular, tem algumas limitações, não podendo ser alienado ou renunciado, o que faz com que

⁸² V. a este respeito o Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, no processo n.º 1939/20.2T8AMD.L1-7, disponível em www.dgsi.pt.

⁸³ VASCONCELOS, Pedro Pais, *Teoria Geral do Direito Civil*, 8.ª edição, Coimbra, Edições Almedina S.A, 2015, pp. 67-68.

⁸⁴ SANTOS, Leonardo Marques dos, "Tributação de Desportistas: Enquadramento dos Rendimentos Derivados da Exploração de Direitos de Imagem em Sede de IRS", s/d, texto disponível em https://www.isg.pt/wp-content/uploads/2021/03/48_3_leomsantos_-dtos-imagem-f48.pdf [13/05/2022].

o mesmo não possa ser transmitido de forma definitiva. No entanto, como não é um direito indisponível pode ser alvo de uma cedência de exploração por outrem, ou seja, é admitida a celebração de contratos que têm em vista a exploração da imagem de outrem⁸⁵, o que por sua vez origina este mercado gerador de rendimentos⁸⁶.

3.2.2. Rendimentos derivados do direito de imagem

Estabelece a lei do regime jurídico do contrato de trabalho desportivo que todo o praticante desportivo tem direito a usar a sua imagem pública ligada à prática desportiva e a opor-se a que outros a usem para exploração comercial ou para outros fins económicos, sem prejuízo da possibilidade de transmissão contratual da respetiva exploração comercial. Ficam, no entanto, ressalvados os direitos do clube/SAD quanto à imagem do coletivo dos praticantes, que podem ser objeto de regulamentação em sede de contratação coletiva⁸⁷. O CCT aplicável aos jogadores profissionais vai no mesmo sentido, acrescentando que o direito ao uso e exploração da imagem do jogador compete ao próprio no plano meramente individual, podendo este ceder esse direito ao clube ao serviço do qual se encontra durante a vigência do respetivo contrato, ficando ressalvado o direito da imagem do coletivo dos jogadores da mesma equipa por parte do respetivo clube ou sociedade desportiva⁸⁸. Ou seja, a celebração do contrato de trabalho desportivo não implica a aquisição do direito de exploração do direito de imagem individual do atleta⁸⁹. Portanto, daqui facilmente se conclui que o direito de imagem do praticante desportivo pode ser explorado através de duas vertentes, no seu plano individual e/ou no seu plano coletivo. Quanto à pessoa ou entidade que explora o direito de imagem podemos ter situações em que o direito é explorado pelo titular do mesmo ou então em que é cedido a um clube/SAD ou a uma entidade terceira cessionária.

No entanto, cumpre realçar que o direito de imagem, *lato sensu*, compreende em si várias realidades, i.e., é composto por atividades diversas, potencialmente geradoras de rendimentos. É certo que ao ler as disposições acima mencionadas a primeira associação é a correspondência entre o direito de imagem e o uso da mesma pelo clube, nomeadamente através do direito de transmissão televisa. Como já foi dito, parte da prática da atividade desportiva, ainda com mais

⁸⁵ Cfr. Acórdão do TRL, no processo n.º 7896/09.9T2SNT.L1-8, disponível em www.dgsi.pt.

⁸⁶ SILVA, Lucas Henrique de Arruda, "A Natureza Jurídica do Direito de Imagem dos Jogadores de Futebol Profissional", 2016, texto disponível em <https://core.ac.uk/download/pdf/294853208.pdf>, [14/06/2022].

⁸⁷ V. artigo 14.º da Lei n.º 54/2017, de 14 de julho.

⁸⁸ V. artigo 38.º do CCT celebrado entre o sindicato dos jogadores e a Liga de Portugal.

⁸⁹ Cf. com Acórdão do TCAS, no processo n.º 05458/12, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/bd3c69ec3bcb646d802580df0040fda2?OpenDocument>.

relevo no futebol, prende-se com a mediatização da mesma, bem como o seu constante acompanhamento televisivo, que se traduz nas transmissões televisivas dos jogos. Com efeito, cada clube/SAD receberá uma compensação pela permissão da transmissão dos jogos em direto, mas tal apenas é possível porque o clube tem poderes para tal, porque os jogadores lhe cederam o seu direito de imagem, pelo menos a um nível coletivo, enquanto agentes integrantes de uma equipa. Então, daqui podemos encontrar uma manifestação mais específica do direito de imagem, bem como da sua cedência, mas há mais situações destas. Pense-se por exemplo nas situações de publicidade. Com efeito, quanto maior for a notoriedade do praticante desportivo, maior será a possibilidade de rentabilização neste campo, pois terá maior procura para prestar serviços de publicidade. Ora, também aqui se está perante uma cedência do direito de imagem, mas já será de forma diferente, já que aqui encontra-se uma cedência no seu plano individual e aqui o agente utiliza a sua imagem para promover determinado produto, bem ou serviço. Sendo certo que atualmente é cada vez mais fácil de se realizarem campanhas publicitárias, já que não são utilizados unicamente os meios mais *mainstream*, tais como a televisão, revistas, jornais ou rádio, mas antes existe uma crescente tendência na utilização dos meios digitais, principalmente, através das redes sociais, quer dos próprios praticantes desportivos, ou não. Por fim, e também relacionada com a questão anterior, existe ainda a possibilidade de obter rendimentos através de patrocínios, que no fundo é uma forma distinta de publicidade. Neste caso, existem muitas vezes contratos de prestação de serviços entre o praticante em questão (ou clube/SAD) e a entidade patrocinadora, para que o primeiro exerça de uma forma mais indireta e reiterada publicidade, seja através do uso de equipamentos específicos, pense-se no caso das chuteiras ou luvas, bem como nos ténis e roupa de desporto que poderá ser utilizada pelo atleta fora do período de trabalho. Ou seja, aqui o patrocínio adquire uma forma de parceria, pelo que o patrocinador assume um compromisso de sustentar uma determinada atividade de forma mais duradoura do que a tradicional publicidade. Assim, o patrocínio pode ser exercido no plano coletivo do jogador, através de um contrato celebrado com o clube/SAD, pense-se por exemplo, na frequência em que se pode verificar determinados logotipos de marcas estampados nos equipamentos dos jogadores, e pode ainda ser exercido no plano individual do atleta, pense-se por exemplo, na escolha das botas/chuteiras pelo praticante desportivo, que muitas vezes são patrocinados por determinadas marcas desportivas, acabando por utilizar sempre chuteiras/botas dessa marca como forma de publicidade. Com efeito, esta forma de publicidade é muito desejada pelas marcas porque sabem que o futebol é um fenómeno potenciador de gerar muitos recursos financeiros e de captar muita

atenção, principalmente se estivermos a falar no seu âmbito internacional, o que leva a que essas empresas procurem uma maior organização no que diz respeito ao seu marketing. Desta forma, os patrocínios rendem às marcas uma visibilidade positiva, bem como reconhecimento, o que consequentemente leva ao fenómeno do *brand awareness*, que se prende com a ideia que determinada marca passa aos seus clientes⁹⁰.

Daqui conseguimos concluir que existem muitas manifestações diferentes do direito de imagem, sendo que esse desdobramento pode originar vários rendimentos, em situações com condições díspares entre si e que, consequentemente, vão acarretar várias possibilidades de enquadramento em sede de IRS, como irá ser melhor abordado *infra*.

3.2.3. A tributação dos rendimentos derivados da exploração do direito de imagem

A DGI emitiu a circular n.º 17/2011, com o intuito de esclarecer de forma simplista algumas questões quanto a esta matéria da tributação da rentabilização dos direitos de imagem. A circular vai de encontro ao que diz a CCT dos jogadores de futebol, dizendo que o direito de imagem de um jogador, enquanto elemento de uma equipa, transmite-se implicitamente para o clube/SAD com o qual celebrou um contrato de trabalho desportivo. Assim, passa a ser o clube quem detém e explora o direito de imagem do jogador integrado na equipa, ou seja, no plano coletivo. Isto assim é para facilitar a exploração do direito de imagem pelo clube/SAD em transmissões televisivas ou na publicidade exibida nos estádios, pois caso contrário, esta situação teria que ser sempre contratualizada⁹¹. Enquanto que o direito de imagem no seu coletivo não pode ser cedido a não ser ao clube/SAD que emprega o praticante desportivo, o plano individual do direito de imagem de um jogador pode ser cedido mediante contrato, quer a um clube/SAD, quer a uma outra entidade⁹². Ou seja, no primeiro caso, do direito de imagem enquanto elemento de um coletivo, não é disponível pelo jogador, mas o seu direito de imagem individual já o é, podendo dispor do mesmo livremente, sendo ambas as circunstâncias tidas em consideração pela circular emitida. No entanto, a circular não se pronuncia acerca das situações em que o próprio praticante desportivo é quem explora o seu direito de imagem.

Pois bem, a circular n.º 17/2011 da DGI determinou de forma simples o enquadramento tributário destes rendimentos, propondo que os rendimentos obtidos pelo praticante desportivo,

⁹⁰ SCHARF, Edson Roberto, "O patrocínio do futebol como ferramenta do marketing esportivo para a construção de brand awareness – The sponsorship of soccer as sport marketing approach to build brand awareness", 2010, texto disponível em <http://periodicos.pucminas.br/index.php/economiaegestao/article/view/P.1984-6606.2010v10n23p80/2164> [15/05/2022].

⁹¹ A este respeito v. decisão arbitral do CAAD, processo n.º 345/2016-T, disponível em CAAD - Jurisprudência.

⁹² Cf. Circular n.º 17/2011 da DGSI, de 19 de maio de 2011.

derivados da cedência do seu direito de imagem, quer no plano coletivo da equipa quer no plano individual, ao club/SAD com quem tem um contrato de trabalho desportivo, enquadram-se na categoria A, nos termos do artigo 2.º do CIRS, por serem rendimentos derivados do trabalho desportivo. Portanto, até aqui não traz nenhuma novidade, uma vez que se está a falar de rendimentos derivados de um contrato de trabalho, algo que apenas poderia ser tributado na categoria A do IRS. Por sua vez, os rendimentos obtidos pelo mesmo praticante, por conta de uma cedência do seu direito de imagem a uma outra entidade que não o clube/SAD com quem tem um contrato de trabalho, têm natureza de rendimentos de exploração de um direito de natureza pessoal, com conteúdo patrimonial, sendo por isso enquadráveis na categoria E, correspondente aos rendimentos de capitais, nos termos do artigo 5.º, n.º 1 do CIRS. Portanto, a pedra de toque que vai permitir distinguir entre um enquadramento na categoria A ou na categoria E, é a natureza do contrato que originou os rendimentos em questão. Se estivermos perante um contrato de trabalho, os rendimentos daí derivados serão enquadrados na categoria A, caso o contrato em questão seja de cedência dos direitos de imagem, então os rendimentos passarão a ser enquadrados na categoria E.

Ora, apesar do que diz a circular, a doutrina tende a divergir nesta matéria da qualificação dos rendimentos derivados da cedência do direito de imagem. Assim, uma corrente minoritária entende que este rendimento apenas poderá ser tido como rendimento de capitais, pois o âmbito em que o direito é cedido não releva para a sua qualificação fiscal, se assim fosse, o legislador fiscal teria feito essa indicação de forma expressa como acontece com os rendimentos derivados da propriedade intelectual⁹³. Por sua vez, há ainda uma corrente intermédia que defende que a pedra de toque se encontra no título a que o direito foi transmitido, ou seja, é necessário verificar no contrato a que título foi transmitido o direito, se o foi no âmbito de um contrato de trabalho ou no âmbito de uma exploração comercial de direitos de imagem⁹⁴. Portanto, nos casos em que cedente da imagem não é aquele a quem a imagem corresponde, tais rendimentos serão qualificados como rendimentos de capitais; nos casos em que o cedente é o titular do direito cedido e, quando a cedência é feita no âmbito de um contrato de trabalho, então estes rendimentos são considerados como rendimentos de trabalho. Por fim, a corrente maioritária aponta uma solução que determina que quando a exploração dos direitos de imagem se encontra associada ao desempenho do trabalho está-se perante rendimentos de trabalho,

⁹³ No artigo 3.º, n.º 5 do CIRS.

⁹⁴ MORENO, Alejandro Menéndez, "Los derechos de imagen en la nueva ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas", in Perfecto Ybra Martul-Ortega, César García Novoa, Miguel Ángel Caamaño Aindo, Antonio López Díaz (dir.), *Estudios sobre el impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Valladolid, Lex Nova, 2000, pp. 631 - 633.

independentemente do contrato⁹⁵. Ou seja, daqui é possível concluir que a circular n.º 17/2011 emitida pela DGI vai de encontro à posição intermédia, na medida em que privilegia o título a que se transmite o direito.

Indo então além do que é prescrito pela orientação mencionada *supra*, até porque podemos ter várias situações com consequências práticas distintas, cumpre agora perceber como é que vão ser efetivamente tributados os rendimentos derivados da exploração dos direitos de imagem. Assim sendo, se estivermos perante um rendimento relacionado com a cedência do direito de imagem pelo praticante desportivo, ao seu clube/SAD, ou seja, no âmbito do seu contrato de trabalho desportivo com aquele, então a tributação deste rendimento será enquadrada no âmbito da categoria A do IRS⁹⁶, cujos trâmites foram abordados em 2.3.1.4, para onde se remete, para se evitar a repetição. No entanto, *in casu*, está em causa uma remuneração acessória à retribuição principal, salário, nos termos do artigo 2.º, n.º 3, al. b) do CIRS.

No entanto, se estivermos perante aquelas situações em que a cedência do direito de imagem é feita a uma outra entidade que não a entidade empregadora do jogador, então, já vimos que tais rendimentos são normalmente enquadrados na categoria E do IRS, cuja tributação já terá outros contornos. Com efeito, o CIRS prevê que são considerados como rendimentos de capitais 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 categorias⁹⁷. Aqui se vê que se está perante uma categoria muito ampla e, apesar de a mesma não referir explicitamente os direitos de imagem como rendimentos desta categoria, são frequentemente aqui enquadrados porque considera-se que se está perante uma tipicidade aberta, uma vez que o legislador utiliza a palavra “designadamente”, no n.º 2 do artigo 5.º do CIRS. Na realidade, estes rendimentos tendem a ser aqui enquadrados porque considera-se que existe uma certa passividade na obtenção dos mesmos⁹⁸. Assim sendo, a serem tributados aqui tais

⁹⁵ Cf. BELÉM, Íris Peres Duarte, “Tributação dos direitos de imagem”, 2018, texto disponível em *TESE - Tributação dos direitos de imagem - Íris Belém.pdf (ucp.pt) [13/05/2022].

⁹⁶ Cf. SANTOS, Leonardo Marques dos, “Tributação de Desportistas: Enquadramento dos Rendimentos Derivados da Exploração de Direitos de Imagem em Sede de IRS”, s/d, texto disponível em https://www.isg.pt/wp-content/uploads/2021/03/48_3_leonsantos_dtos-imagem-f48.pdf [15/05/2022].

⁹⁷ Artigo 5.º, n.º 1 do CIRS.

⁹⁸ Aliás, há autores que discordam deste enquadramento tributário, e que consideram que estes rendimentos não deveriam ser tributados na categoria E porque a mesma destina-se a situações em que o sujeito passivo adquire um direito, com a expectativa de que o mesmo seja suscetível de gerar frutos, como acontece com os valores mobiliários, por exemplo. Desta forma, apenas poderiam ser equacionados nesta categoria aqueles rendimentos provenientes da exploração dos direitos de imagem quando obtidos por alguém que não seja o seu titular originário. Cf. SANTOS, Leonardo Marques dos, “Tributação de Desportistas: Enquadramento dos Rendimentos...”, *op. cit.*

rendimentos não beneficiam de qualquer dedução específica, ou seja, o rendimento é líquido por natureza ⁹⁹. Isto assim é, porque o legislador entende que não há qualquer esforço financeiro por parte do sujeito passivo na obtenção daquele rendimento. Quanto à retenção na fonte, esses rendimentos poderão estar sujeitos a uma retenção a título definitivo, mediante as taxas liberatórias do artigo 71.º do CIRS, nomeadamente, a prevista no n.º 1, al. a). Esta taxa irá incidir sobre o rendimento bruto, nos termos do n.º 7 daquele artigo. Note-se ainda que estes rendimentos podem estar sujeitos ao englobamento, caso o sujeito passivo opte por tal e nesse caso, as retenções feitas passam a ter natureza de pagamento por conta do imposto devido a final¹⁰⁰.

Neste âmbito pode-se ainda levantar a questão se se enquadra aqui a tributação destes rendimentos quando postos à disponibilidade pela SAD em que o praticante presta a sua atividade, mas tais pagamentos não são feitos como contraprestação dessa mesma atividade, mas antes porque o clube/SAD tem interesse na visibilidade de determinado jogador e pretende assim explorar a sua imagem, agora no seu plano individual, agindo como uma entidade terceira. Nestas situações ter-se-á que analisar atentamente o caso em questão, para que se possa aferir a ligação daqueles rendimentos ao contrato de trabalho desportivo celebrado, pois se houve de facto essa mesma ligação, parece que tais rendimentos serão enquadrados como integrantes do contrato de trabalho desportivo e como tal tributados. Por sua vez, caso não se verifique essa ligação, mas haja uma autonomização do direito de imagem cedido, já se poderá equacionar a tributação desses rendimentos pela categoria E. Mas, mais uma vez, terá que ser feita uma análise caso a caso, pois na realidade pode-se estar num caso de evasão fiscal, já que as partes envolvidas para tentar obter uma tributação inferior daquele rendimento, podem, por exemplo, ficcionar o enquadramento nesta categoria para obterem uma tributação fixa de 25%, ao invés da aplicação das taxas progressivas que se aplicariam com as regras de tributação pela categoria A.

Por último, faz-se apenas uma referência à possibilidade de estar em causa a tributação em sede da categoria B do IRS. Ora, a circular emitida pela DGI não contempla as situações em que o próprio praticante explora a sua imagem. Assim, entendemos que quando o praticante desportivo explora a sua imagem, auferindo os rendimentos derivados dessa atividade, devem os mesmos ser tributados em sede daquela categoria. Pense-se, por exemplo, numa situação em que o praticante desportivo celebre um contrato com determinada marca, obrigando-se a participar num

⁹⁹ A única exceção nesta categoria a tal regra é quanto aos rendimentos provenientes de pessoas coletivas sujeitas e não isentas de IRC, onde apenas se considerará 50% para efeitos de tributação, atenuando-se assim a dupla tributação económica. V. RÓCHA, Joaquim Freitas da, *Apontamentos de Direito Tributário – Impostos Sobre...*, op. cit., pp. 69-70.

¹⁰⁰ N.º 8 e n.º 9 do artigo 71.º do CIRS.

anúncio televisivo. Com efeito, o jogador explora o seu direito de imagem, através de uma prestação de serviços, porque em bom rigor, o mesmo compromete-se a gravar o anúncio, cedendo, adicionalmente, o uso da sua imagem para tal. Ou seja, numa situação destas o direito de imagem surge associado a um contrato de prestação de serviços.

Então, pode-se ter situações diferenciadas, com consequências tributárias distintas, nomeadamente enquadráveis na categoria A, B ou E do CIRS, sendo sempre necessário proceder-se a uma análise da situação que está subjacente. Como a categoria E é muito abrangente, é preciso fazer a análise do contrato celebrado em questão, cabendo nesta categoria os rendimentos auferidos derivados da cedência do uso de imagem, desde que não se enquadrem os mesmos nas demais categorias.

Por fim, faz-se apenas uma nota no que respeita aos patrocínios. Ora, já foi referido que estes contratos se traduzem numa forma de publicidade. Com efeito, esta modalidade de publicidade é muito frequente no mundo do futebol e consiste em determinada marca acordar com o jogador em enviar-lhe determinados produtos para que este, através do seu uso e da sua exposição, faça publicidade à marca. Com estes acordos pode acontecer que a marca patrocine determinado atleta, comprometendo-se a enviar-lhe os seus produtos, como por exemplo, chuteiras, e este como contrapartida compromete-se a utilizar as mesmas durante todo o período de treino e jogos oficiais. Quando isto acontece está-se perante um contrato de permuta. No entanto, pode acontecer que a marca para além de enviar determinados produtos, associe uma remuneração a este serviço. Assim, o atleta auferirá este tipo de rendimentos, enquadráveis na categoria B do IRS, sendo por essas regras tributados, uma vez que se está perante um contrato de prestação de serviços.

4. O regime da segurança social

Como já se pode vir a perceber, o jogador de futebol ou praticante desportivo, apesar de ter um contrato de trabalho, desempenhando a sua atividade por conta de outrem, vulgarmente, o clube desportivo, mediante uma retribuição, distingue-se dos demais trabalhadores. Com efeito, o contrato desportivo e os seus contornos implicam especificidades que não se verificam nos contratos de trabalho normais. Isso vai-se refletir a vários níveis, como é o caso da segurança social, aliás, a Lei de Bases da Atividade Física e do Desporto, dispõe que o sistema de segurança social dos praticantes e demais agentes desportivos é definido no âmbito do regime geral da

segurança social, e no caso dos praticantes profissionais de alto rendimento, respeitando a especificidade das suas carreiras contributivas¹⁰¹.

O direito à segurança social, como direito constitucional, encontra-se previsto no artigo 63.º da CRP, que determina que todos têm acesso à segurança social, na medida em que tal consiste num sistema cujo intuito é proteger os cidadãos das mais variadas condições, como na doença, velhice, invalidez, viuvez e orfandade, bem como no desemprego e em todas as outras situações de falta ou diminuição de meios de subsistência ou de capacidade para o trabalho. No que diz respeito aos jogadores de futebol, estes apenas foram integrados no regime da segurança social em 1976, através do Despacho de 17 de fevereiro emitido pelo Secretário de Estado da Segurança Social. Até esta data os jogadores profissionais de futebol não eram cobertos por nenhum sistema de segurança social que os protegesse nas eventualidades a que poderiam estar sujeitos enquanto trabalhadores por conta de outrem. No entanto, esta integração no regime geral de previdência foi feita em condições semelhantes aos restantes trabalhadores, o que resultou em casos graves de desproteção. Foram esses motivos que estiveram na base da reestruturação do esquema de segurança social dos jogadores profissionais de futebol que, pese embora mantivesse uma base semelhante ao regime geral da segurança social, continha em si algumas especificidades que permitiam a adequação à atividade profissional em causa. Assim, o Despacho de 17 de fevereiro de 1976 foi revogado pelo Decreto Regulamentar n.º 57/83, de 24 de junho, que visava criar um regime mais adequado à profissão em questão. Os jogadores não deixaram de estar abrangidos pelo regime geral da segurança social, pelo contrário, continuavam nesse regime, mas com algumas especificidades contidas agora neste Decreto. Assim, quanto aos benefícios, os jogadores tinham direito às prestações que integravam o regime geral da segurança social, com exceção do subsídio de doença e tinham direito à cobertura do risco de doença profissional. As remunerações consideradas para a base de incidência das contribuições eram as efetivas que constavam dos contratos de trabalho, incluindo-se aqui os prémios de assinatura, que deveriam ser parcelados pelos meses de duração do contrato, e outros prémios atribuídos pelo clube.

Apesar deste regime já não ser o vigente, a sua base foi mantida ao longo das alterações que sucederam. Assim, este diploma foi revogado pelo Decreto-Lei n.º 300/89, de 4 de setembro, que trouxe uma inovação importante. Foi através desta alteração que o regime aí previsto passou a incluir no artigo 7.º uma extensão do regime, passando a incluir os demais desportistas profissionais, para além dos jogadores de futebol, desde que houvesse uma publicação conjunta

¹⁰¹ Cf. artigo 41.º da Lei n.º 5/2007, de 16 de janeiro.

dos ministérios competentes. E isso aconteceu no caso dos jogadores profissionais de basquetebol, através da Portaria n.º 456/97, de 11 de julho. No entanto, este regime criava uma desigualdade entre os demais desportistas, com efeito, os jogadores de futebol estavam já acautelados com o regime específico à sua atividade profissional, mas as demais modalidades ficavam alienadas do regime até que fosse celebrada uma Portaria. Não obstante, o atual Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social¹⁰² prevê uma subsecção destinada aos praticantes desportivos profissionais¹⁰³, sem a distinção entre as várias modalidades, sendo agora as especificidades aplicadas a todos os desportistas profissionais que, através da celebração de um contrato de trabalho desportivo e após a necessária formação técnico-profissional, praticam uma modalidade desportiva como profissão exclusiva ou principal, auferindo por via dela uma remuneração. Através deste regime, os jogadores têm direito à proteção nas eventualidades de parentalidade, desemprego, doenças profissionais, invalidez e morte. A base de incidência contributiva dos jogadores de futebol constitui um quinto do valor da sua remuneração efetiva, com o limite mínimo de uma vez o valor do IAS. Como remuneração efetiva continua a ser considerada a remuneração acordada no contrato de trabalho celebrado entre o jogador e o clube, integrando-se aqui, para além do salário, os prémios de assinatura, bem como outros que sejam acordados. No entanto, ficam excluídos do conceito de remuneração efetiva os valores gastos pelo clube com a constituição de seguros de doença, acidentes pessoais e de seguros de vida, a favor do jogador. O regime possibilita ainda que, mediante acordo entre o clube desportivo e o jogador no contrato de trabalho, possa ser estabelecida como base de incidência a remuneração efetiva mensal, desde que a mesma seja superior ao valor do IAS, mas este é um regime facultativo. Com efeito, o regime regra ao estipular que é tido em conta para aplicação das taxas de contribuição um quinto do valor da remuneração efetiva, permite ter-se em consideração o facto de os jogadores de futebol poderem atingir remunerações muito altas num curto espaço de tempo. Por fim, a taxa contributiva relativa aos jogadores de futebol é de 33,3%, sendo que 22,3% ficam a cargo dos clubes desportivos e 11% ficam a cargo dos jogadores, sendo esse montante descontado do seu salário mensalmente.

5. Regimes fiscais mais favoráveis para desportistas

¹⁰² Lei n.º 110/2009, de 16 de setembro.

¹⁰³ Com efeito, este regime encontra-se estipulado nos artigos 74.º a 79.º do diploma mencionado.

É quase um dado adquirido que uma carreira de um jogador de futebol profissional facilmente passará em algum momento pelo plano internacional. Apesar de muitas vezes uma ida para o estrangeiro implicar uma deslocação da família do jogador, ou então, o afastamento deste da família pelo período assinado pelo clube exterior, a abertura internacional é bastante aliciante porque, em regra, os jogadores no estrangeiro conseguem facilmente obter valores salariais que em Portugal seriam muito difíceis de alcançar. Aliado às propostas de vencimento, pode haver situações em que uma eventual deslocação ocorra para um país que tenha certos benefícios fiscais a nível da tributação daquele rendimento, seja alguma isenção, ou alguma redução nas taxas aplicadas. Aliás, aliada à decisão de mudança ou não para o exterior pode pesar este fator fiscal, constituindo um planeamento fiscal por parte do jogador. Como já foi dito, está-se perante carreiras onde os sujeitos passivos podem obter rendimentos muito altos, que irão estar sujeitos em Portugal a taxas elevadas. Uma vez que se está perante carreiras mais curtas do que o habitual, os jogadores cada vez mais têm a consciência de que têm que tomar decisões financeiramente inteligentes e isso pode passar também pelas escolhas fiscalmente mais interessantes. Os países também estão atentos a estas realidades e têm vindo a criar-se benefícios para captar estes sujeitos passivos, baixando-se as taxas de tributação, fenómeno que vai atrair jogadores estrangeiros de alto rendimento (quer desportivo quer financeiro)¹⁰⁴. Um exemplo destas medidas fiscalmente atrativas é a *Beckham Law*, criada pelo Real Decreto n.º 775/2004, de 30 de junho, em Espanha, regulada depois pelo Real Decreto n.º 687/2005. Este regime ainda se encontra em vigor, tendo sofrido, no entanto, várias alterações ao longo dos anos¹⁰⁵. Esta lei visa atrair essencialmente trabalhadores estrangeiros de alto rendimento e determina que os beneficiários deste regime apenas são tributados pelo rendimento obtido em Espanha e não por outros rendimentos provenientes de qualquer parte do mundo, ou seja, são tributados como não residentes de Espanha, estando sujeitos à tributação por uma taxa fixa. Sem este benefício, o sujeito passivo passaria a ser tributado como residente e consequentemente estaria sujeito à tributação de todos os seus rendimentos, bem como estaria sujeito a uma taxa progressiva¹⁰⁶. Não obstante, com a entrada em vigor da *Ley 26/2014*, de 27 de *noviembre*, houve algumas alterações a este regime que, no seu *artículo* 93, passou a excluir do seu âmbito de aplicação os desportistas¹⁰⁷, tendo sido esta medida largamente criticada uma vez que os principais

¹⁰⁴ V. PIRES, Ana Cláudia Bastos, “Competitividade Fiscal: Efeito na Mobilidade de Capital Humano Qualificado”, 2019, texto disponível em https://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/12736/1/Ana%20Pires_20170082_Disserta%c3%a1%e2%88%86o.pdf [16/08/2022].

¹⁰⁵ Esta Lei ficou conhecida pelo nome do famoso jogador de futebol David Beckham, por ter sido pioneiro na utilização deste regime espanhol.

¹⁰⁶ LEIVO, Topias, “The Beckham Law”, 2021, texto disponível em https://aaltodoc.aalto.fi/bitstream/handle/123456789/107490/master_Leivo_Topias_2021.pdf?sequence=1&isAllowed=y [16/08/2022].

¹⁰⁷ A atual redação deste preceito passou a ser a seguinte:

beneficiários desta medida eram precisamente os jogadores profissionais de futebol, que eram assim atraídos para a Liga espanhola¹⁰⁸.

Antigamente, não era tão simples como nos dias de hoje para um jogador trocar de clube. Atualmente, só se colocam entraves se entre o clube e o jogador ainda houver contrato em vigor, o que exige negociações com o novo clube que pretenda adquirir o jogador para o seu plantel, mas nem sempre foi assim. Há uns anos atrás era normal que o clube novo ao contratar um jogador tivesse que pagar uma indemnização ao clube anterior do jogador, mesmo que já estivesse terminado o contrato entre eles. Naturalmente, que isto era um entrave nas transferências dos jogadores, na medida em que se cada vez que um clube contrata um jogador tem que pagar uma indemnização ao seu clube anterior, isso seria um desincentivo à mobilidade dos jogadores. Foi assim que foi dado um grande passo na União Europeia a nível da matéria das transferências dos jogadores profissionais de futebol, através do Acórdão proferido pelo Tribunal de justiça em 15 de dezembro de 1995, no âmbito do processo n.º C-415/93, conhecido como o Acórdão *Bosman*¹⁰⁹. Com efeito, anteriormente àquela decisão jurisdicional, as ligas operavam o mercado de transferências com base em dois grandes princípios: o primeiro determinava que era devida uma indemnização sempre que um jogador era transferido para um outro clube, mesmo que o vínculo com o anterior estivesse cessado; a segunda prendia-se com o controlo restrito que era feito a nível do número de jogadores estrangeiros que podiam fazer parte das competições organizadas pelas ligas¹¹⁰. Pois bem, a decisão do Tribunal de Justiça veio abolir aquelas regras, determinando que o Tratado CEE opunha-se à aplicação de regras adotadas pelas associações desportivas nos termos das quais um jogador de futebol nacional de um Estado-Membro, no termo do contrato que o vincula a um clube, só pode ser contratado por um clube de outro Estado-Membro se este segundo pagar ao primeiro uma indemnização de transferência, de formação ou de promoção. Determinou ainda que o Tratado era contra às regras adotadas nos termos das quais, nos

1. *Las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español podrán optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, con las reglas especiales previstas en el apartado 2 de este artículo, manteniendo la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, durante el periodo impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco periodos impositivos siguientes, cuando, en los términos que se establezcan reglamentariamente, se cumplan las siguientes condiciones: a) Que no hayan sido residentes en España durante los diez periodos impositivos anteriores a aquel en el que se produzca su desplazamiento a territorio español. b) Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:*

1.º *Como consecuencia de un contrato de trabajo, con excepción de la relación laboral especial de los deportistas profesionales regulada por el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio* (sublinhado nosso).

¹⁰⁸ DUARTE, Diogo Marçal Martins Duarte, "O Regime Fiscal dos Residentes Não Habituais", 2018, texto disponível em https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/28541/1/DiogoDuarte_%20O%20Regime%20Fiscal%20dos%20Residentes%20N%C3%A3o%20Habituais.pdf [16/08/2022].

¹⁰⁹ Este Acórdão encontra-se disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:61993CJ0415&from=EN>.

¹¹⁰ Cfr. SIMMONS, Robert, "Implications of the Bosman ruling for football transfer markets", 1977, texto disponível em <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/epdf/10.1111/1468-0270.00036>.

encontros organizados pelas Ligas os clubes de futebol apenas podiam conter um número limitado de jogadores profissionais com nacionalidade de outros Estados Membros.

Claro que aquela realidade em nada se compara com a atual, em que cada vez mais se promove a deslocalização dos jogadores entre os vários clubes, não só num plano nacional, mas também a nível internacional. Ao olhar para um plantel isso é notório na medida em que é cada vez mais frequente ter-se jogadores das mais variadas nacionalidades, pois o fator mais relevante é o rendimento desportivo e financeiro que cada jogador traz ao seu clube. Como se verá melhor *infra*, Portugal também tem as suas medidas para captar este alto investimento, nomeadamente, através de uma política fiscal mais favorável.

5.1. O regime dos ex-residentes

Em 2019, fruto da Resolução do Conselho de Ministros n.º 60/2019¹¹¹, foi aprovado o programa Regressar, que visava atrair para o Portugal aqueles que tinham emigrado devido aos anos de recessão económica que se vivenciou após a crise financeira de 2008. Deste modo, no Orçamento de Estado de 2019, aprovado pela Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro, Portugal criou um regime especial de tributação para ex-residentes¹¹², frequentemente utilizado por jogadores de futebol.

Posto isto, quando um jogador de futebol profissional sai do país, mas mais tarde tem intenções de regressar, o que pode suceder pelos mais variados motivos, existe um regime fiscalmente interessante do qual estes sujeitos passivos poderão beneficiar – o regime dos ex-residentes. Quanto à incidência subjetiva, o artigo 12.º-A do CIRS prevê que tal regime é aplicável aos sujeitos passivos que se tornem fiscalmente residentes, nos termos do artigo 16.º, nos anos de 2019, 2020, 2021, 2022 ou 2023. Além disso, estes sujeitos passivos:

- a) Não podem ter sido considerados residentes em Portugal nos três anos anteriores;
- b) Têm de ter sido considerados residentes em Portugal antes de 31 de dezembro de 2015 (no caso dos sujeitos que voltem a tornar-se fiscalmente residentes em 2019 ou 2020) ou ter sido considerados residentes antes de 31 de dezembro de 2017, 2018 ou 2019 (no caso dos sujeitos que voltem a tornar-se residentes em 2021, 2022 ou 2023, respetivamente).

¹¹¹ Texto disponível em <https://dre.pt/dre/detalhe/resolucao-conselho-ministros/60-2019-121665680>.

¹¹² Cf. MAIA, Nuno Freitas da Silva Sampaio, "Tributação das pessoas singulares: Em especial, o novo regime de tributação dos ex-residentes", 2020, texto disponível em https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/31705/1/00551_02_nuno-freitas-maia-345018043-dissertacao-integral.pdf [15/08/2022].

c) Necessitam de ter a situação tributária regularizada.

De realçar que de acordo com o n.º 2 do artigo 12.º-A do CIRS, este regime é alternativo em relação ao regime dos residentes não habituais. Os sujeitos passivos têm que optar por um ou por outro, não podem beneficiar dos dois.

Quanto à incidência objetiva, o n.º 1 daquele preceito atribui um benefício de exclusão de tributação de 50% dos rendimentos derivados de trabalho dependente e dos rendimentos empresariais e profissionais. Ou seja, aqueles rendimentos que seriam normalmente tributados na categoria A e na categoria B, respetivamente, serão considerados apenas em 50% no cálculo da matéria coletável. O artigo 280.º da Lei n.º 12/2022, de 27 de junho, que aprovou o Orçamento de Estado de 2022, acrescenta que as entidades que procedam à retenção na fonte destes rendimentos devem aplicar a taxa de retenção que resultar do despacho previsto no artigo 99.º-F e no artigo 101.º do CIRS, mas apenas a metade dos rendimentos pagos ou colocados à disposição.

Quanto ao acesso a este regime, este não carece do reconhecimento por parte da AT, é automático, resultando a sua aplicação diretamente da lei, desde que se encontrem preenchidos os requisitos mencionados *supra*. Para tal é necessário que o sujeito passivo manifeste a sua intenção de que lhe seja aplicado este regime, através do preenchimento do modelo 3 da declaração de IRS do ano seguinte ao ano de regresso a Portugal. Por fim, no que diz respeito à eficácia temporal, este regime tem uma duração limitada pelo período de cinco anos, contados a partir do ano de retorno a Portugal em que se adquire o estatuto de ex-residente, portanto, beneficia-se deste regime no ano de regresso e nos quatro anos seguintes¹¹³. Uma vez extinguidos os efeitos deste benefício fiscal, i.e., terminados os cinco anos, é reposta a tributação pelo regime regra¹¹⁴.

5.2. O regime do residente não habitual

O regime dos residentes não habituais, tal como o regime anterior, é um regime especial de tributação. Este, criado em 2009 pelo Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro que aprovou o Código Fiscal do Investimento, visava atrair para Portugal profissionais residentes noutros Países, que tivessem qualificações em atividades de elevado valor acrescentado ou da

¹¹³ Sobre este assunto veja-se os ofícios circulados n.º 20206, de 28 de fevereiro de 2019, emitido pela Administração Tributária, disponível em https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/Oficio_Circulado_20206_2019.pdf e o n.º 20243, disponível em https://www.programaregressar.gov.pt/wp-content/uploads/Oficio_Circulado_20243.pdf.

¹¹⁴ Cfr. artigo 14.º, n.º 1 e n.º 2 do EBF.

propriedade intelectual, industrial ou *know-how*, bem como beneficiários de pensões obtidas no estrangeiro¹¹⁵. O regime dos residentes não habituais encontra-se em vários preceitos do CIRS, nomeadamente, nos artigos 16.º, n.º 8 a n.º 12, 72.º, n.º 10 a n.º 12 e 81.º, n.º 4 a n.º 8. Para além destes preceitos é necessário recorrer à Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro, que lista quais são as atividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico. Pois bem, é aqui que surge o problema, pois os desportistas não constam desta lista, ficando, por isso, excluídos do âmbito de aplicação deste regime no que diz respeito à tributação dos rendimentos derivados do contrato de trabalho ¹¹⁶. Antes da Lei n.º 2/2020, de 31 de março, os jogadores de futebol ainda poderiam recorrer a este regime. Fruto de uma carreira internacional, os jogadores profissionais de futebol podem passar vários anos a descontar para os regimes de segurança social de outros países, o que pode mais tarde fazer com que tenham direito a uma pensão devido aos valores descontados. Uma vez que se pode estar perante descontos de valor bastante elevado, pode-se vir a estar perante pensões de montantes também significativos. Pois bem, antes da entrada em vigor daquela Lei, o regime do residente não habitual previa que os rendimentos da categoria H (pensões), derivados do estrangeiro estavam sujeitos ao método da isenção para eliminar a dupla tributação. Para tal, era necessário que se verificasse uma das duas condições previstas naquele preceito:

- a) Que os sujeitos passivos fossem tributados no outro Estado contratante, em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada entre Portugal e esse Estado; ou
- b) Os rendimentos (pensão) não fossem considerados como obtidos em território português, pelo artigo 18.º, n.º 1 do CIRS.

Ou seja, este regime atraía muitos emigrantes que recebiam pensões altíssimas de outros países, que aproveitavam quando a convenção para eliminar a dupla tributação celebrada entre Portugal e o seu país atribuía a competência para tributar em Portugal e este, através deste regime, atribuía uma isenção de tributação. Isto levou a que muitos países comesçassem a ameaçar que iriam rever os acordos celebrados com Portugal, de forma a que isto não se passasse, o que muito provavelmente está na base dos motivos que levaram à revogação daquele preceito do CIRS. Portanto, atualmente, os jogadores profissionais de futebol não conseguem beneficiar deste

¹¹⁵ A Autoridade Tributária e Aduaneira, em 2016 criou um guia que visava esclarecer várias questões sobre este regime. O guia encontra-se disponível em https://portal dascomunidades.mne.gov.pt/images/GADG/IRS__Regime_Fiscal_Residente_N%C3%A3o_Habitual.pdf.

¹¹⁶ Cf. MAIA, Nuno Freitas da Silva Sampaio, "Tributação das pessoas singulares...", *op. cit.*

regime, o que se lamenta, visto que poderia ser um incentivo para aqueles sujeitos regressarem a Portugal, o que faria com que trouxessem a riqueza obtida no estrangeiro e fosse investida cá.

6. Problema estrutural do regime fiscal desportivo

Já foi aqui dito que a atividade profissional em que um jogador de futebol profissional labora causa-lhe um natural rápido desgaste, devido aos altos níveis de desempenho desportivo e financeiro que são exigidos. Desgaste este que se traduz não apenas num cansaço físico, mas também psicológico. Os jogadores profissionais não têm horários como um trabalhador dito “normal”, todas as semanas podem ter um horário diferente, adaptado à calendarização da época desportiva que a equipa tem pela frente. Para além disso, mesmo quando não estão a treinar ou em alguma competição, têm que ter certos cuidados, nomeadamente com a sua alimentação, de modo a que recuperem dos jogos e treinos que vão tendo, para que consigam manter, ou até melhorar, a sua performance ao longo de uma época desportiva. Naturalmente que se está perante uma profissão que é remunerada acima da média quando se fala de um jogador profissional, porque assim o tem que ser.

Ora, tudo isto deveria ser tido mais em conta pelo legislador fiscal e não é. Como se pôde verificar, os salários auferidos por um jogador profissional de futebol podem atingir valores mais altos do que o normal, o que vai, naturalmente, implicar mais descontos para segurança social e uma tributação em sede de IRS mais elevada, devido às taxas progressivas. No que respeita às contribuições para a Segurança Social é de louvar a solução legislativa acolhida no artigo 77.º do Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial da Segurança Social, quando determina que a base de incidência contributiva dos praticantes desportivos corresponde a um quinto do valor da sua remuneração efetiva. Ou seja, parece que existe aqui um esforço por parte do legislador no sentido de adequar aquelas prestações à profissão em causa, de forma a evitar prestações demasiado elevadas. Não obstante e face ao já exposto, pensamos que o legislador poderia ter ido mais além, consagrando, por exemplo, o acesso ao regime de antecipação da idade de acesso à pensão de velhice por motivo da natureza da atividade profissional, em condições análogas às estipuladas para os profissionais de bailado clássico ou contemporâneo¹¹⁷.

A nível do IRS parece também que poderia ter sido melhor acautelado o facto de se estar perante uma profissão de rápido desgaste associada ainda ao elevado risco de lesões. O próprio

¹¹⁷ Sobre este assunto veja-se o guia prático elaborado pelo Instituto da Segurança Social, I.P., disponível em https://www.seg-social.pt/documents/10152/14521664/7001_pensao_velhice.pdf/003416f8-5c4e-44e6-a502-844a423a9396.

legislador fiscal prevê no artigo 27.º do CIRS a atividade dos desportistas como uma atividade de desgaste rápido, permitindo uma dedução no rendimento das importâncias despendidas com a constituição de seguros de doença, de acidentes pessoais e de seguros de vida, mas nada mais é feito no sentido de ajudar estes sujeitos passivos e quem diz desportistas, naturalmente, que o mesmo vale para as restantes profissões de rápido desgaste. Aliás, em termos práticos a dedução prevista no artigo 27.º não se adequa aos jogadores profissionais de futebol, ou pelo menos não se adequa à grande maioria destes profissionais, pois uma vez que os mesmos são obrigados a deter um seguro de trabalho desportivo celebrado pela entidade empregadora, grande parte destes sujeitos não celebra seguros previstos naquela norma.

A um nível da tributação dos rendimentos, vai-se estar perante sujeitos passivos que vão pagar bastante IRS ao longo da sua carreira, por auferirem altos rendimentos. A questão é que apesar de se estar a falar de sujeitos que, em regra, recebem um salário superior ao normal, nem todos os jogadores auferem aqueles salários milionários de que ouvimos falar. Bem vistas as coisas, há muitos jogadores que durante a sua carreira até estão a auferir bons salários, mas os mesmos quando diluídos no tempo até à idade da reforma normal de quem os auferem já não são assim tão atrativos ou nem sequer são atrativos. Isto deveria ser tido em consideração pelo legislador fiscal. A solução ideal, mas talvez utópica, seria a de tentar apurar quanto é que, efetivamente, um jogador de futebol auferem de salário ao longo de toda a vida, diluindo os valores recebidos ao longo da sua carreira desportiva até à idade normal de reforma. No entanto, esta solução seria impraticável, desde logo por dois motivos. O primeiro prende-se com a variação salarial que se verifica nas carreiras desportivas, fruto da celebração sucessiva de contratos de trabalho desportivos com condições remuneratórias distintas. Adicionalmente, também as atribuições devidas a título de prémios de jogo, faz com que a remuneração mensal de um jogador possa ser bastante distinta de mês para mês. O segundo motivo relaciona-se com a (im)praticabilidade da medida, pois uma vez que está em causa uma profissão com remunerações muito variáveis, apenas no final da carreira desportiva é que se conseguiria fazer a tal diluição dos salários auferidos até à idade da reforma. Posto isto, a nossa sugestão passa por uma alteração legislativa no sentido de se acrescentarem deduções em moldes idênticos às previstas no artigo 27.º do CIRS. Isto é, pensamos que seria útil que fossem consagradas deduções específicas relacionadas com os gastos incorridos para a obtenção do rendimento auferido pelos praticantes desportivos. Com efeito, um atleta de alto rendimento irá ter despesas relacionadas com a sua profissão que a maioria dos trabalhadores dependentes não tem, desde logo com suplementação

desportiva, despesas médicas relacionadas com lesões ou consequentes do natural desgaste da profissão e até mesmo com a alimentação, que naturalmente terá que ser mais vocacionada para a atividade exercida. Contudo, entendemos que uma abertura deste género poderia facilmente originar situações abusivas. Então, de forma a combater tais práticas, não nos opomos a que tais deduções tivessem regras, como a exigência de prova documental daquelas despesas, bem como limites às deduções permitidas.

O que não pode acontecer é a inércia do legislador fiscal, no tratamento destas matérias, pois isso faz com que cada vez mais jovens jogadores de futebol profissionais, quando confrontados com uma proposta para ir representar um clube estrangeiro, a aceitem. Nem sempre uma proposta salarial mais alta é o único fator a pesar na equação de um jovem desportista quando confrontado com a decisão de deixar o próprio país. Se aliado a um aumento do vencimento, os jovens atletas encontram benefícios fiscais atrativos, seguramente que isso também será um fator de relevo para ponderar. E com a saída destes jovens Portugal fica a perder na arrecadação de receita, porque os sujeitos passivos passarão a ser tributados noutro país, mas também perde investimento, porque o dinheiro que os jovens irão gastar não irá ser na economia portuguesa. Daí que fortemente se recomenda que seja revisto o regime fiscal destes sujeitos passivos, de forma a se obter uma tributação mais justa e equilibrada. Até porque dessa forma, podem ser evitados esquemas de fraude e de evasão fiscais, já que uma tributação agressiva pode ser potenciadora destes comportamentos.

CAPÍTULO III - EMPRESÁRIOS DESPORTIVOS

1. Evolução história da figura do empresário desportivo

1.1. Evolução nos E.U.A.

Nos EUA, a figura do agente desportivo é antiga, mas sobressai uma expressão mais significativa desta figura nos anos 60 devido ao natural desenvolvimento do desporto e do aumento da sua dimensão. Enquanto que no início esta era uma profissão que era encarada com uma certa desconfiança, atualmente esta é já uma figura de peso no que respeita às relações desportivas. Esta evolução deveu-se a vários eventos, sendo um deles a abolição no início dos anos 70 das *reserve and option clauses* dos contratos desportivos. Tratavam-se de cláusulas que ligavam de forma permanente o atleta ao clube que o contratava, de forma a que inviabilizasse a sua transferência para outro clube, ou seja, tratavam-se de restrições impróprias às transferências dos atletas¹¹⁸. Um outro marco que potenciou a evolução dos agentes desportivos foi o aparecimento de novas ligas que competiam com aquelas que estavam já estabelecidas nos EUA. Estas novas ligas aumentaram o poder negocial dos atletas, que perante propostas não atrativas podiam ameaçar ir para outra liga (rival), o que consequentemente levou ao crescimento dos salários, uma vez que aumentou o poder negocial do lado dos atletas. Com este aumento dos salários houve uma maior procura de serviços de aconselhamento por parte dos praticantes desportivos, frequentemente prestado, ou pelo menos auxiliado, pelos empresários. O aumento do poder dos sindicatos dos jogadores também foi um fator que contribuiu para o incremento dos agentes desportivos nos EUA, pois deixavam para estes o papel de negociador. Tudo isto fez com que a competição entre agentes desportivos para angariar clientes fosse maior do que nunca, uma vez que esta era cada vez mais uma profissão apelativa. Também com o crescimento do desporto começaram a surgir os contratos televisivos e de merchandising¹¹⁹, onde os empresários desportivos acabaram por deter um papel determinante na celebração dos mesmos. Toda esta

¹¹⁸ A decisão jurisprudencial americana *Mackey v. National Football League* pronunciou-se sobre estas restrições, nomeadamente sobre a *Rozelle Rule*, que determinava que finda a relação contratual de um jogador com determinado clube se e o atleta assinasse com outro então o novo clube tinha que pagar uma compensação à equipa anterior. O Tribunal entendeu que aquela regra restringia de forma abusiva as transferências dos jogadores, pois restringia a habilidade do jogador vender os seus serviços no mercado ao longo da sua carreira. Com esta decisão favorável aos atletas, estes ganharam mais poder de negociação, algo que antes estava muito limitado

¹¹⁹ Vd. SHROPSHIRE, Kenneth L., *et al.*, *The Business of Sports Agents*, 2.ª ed., University of Pennsylvania Press, 2008, p. 11-15.

evolução tornou evidente a necessidade de se começar a regular a atividade dos empresários desportivos a nível federal e estadual ¹²⁰.

1.2. Evolução na Europa

Semelhante ao que se passou nos EUA, também na Europa o agente desportivo foi ganhando mais destaque, acabando por se afirmar como importante agente no mundo desportivo. Os intermediários começaram a surgir ainda na época do futebol amador, tendo adquirido uma posição de maior destaque aquando o início do futebol profissional, que trouxe as transferências internacionais e uma consequente necessidade de intermediação essencialmente da parte dos clubes. Num segundo momento começou a surgir a necessidade de intermediação por parte dos praticantes desportivos, com o objetivo de auxílio na gestão da sua carreira desportiva. Foi também nesta altura que surgiu o Acórdão *Bosman* ¹²¹, que reconheceu a liberdade de circulação destes atletas e que mostrou a necessidade de intermediação na negociação contratual por parte dos jogadores de futebol, que lacavam experiência nesse campo e que por isso saíam prejudicados das negociações contratuais. Com aquela decisão, e uma vez que houve um aumento significativo no número de transferências realizadas, os clubes também sentiram uma necessidade acrescida de recorrer aos serviços dos agentes desportivos. Desta forma, o recurso aos empresários acabou por se tornar num fenómeno normal, quer por parte dos jogadores, quer por parte dos clubes e começou assim um período de profissionalização dos agentes desportivos, uma vez que estes adquiriram um papel de destaque, quer do lado dos clubes como dos atletas. Com este aumento significativo de empresários desportivos, bem como com o reconhecimento desta atividade pela FIFA, surgiu então a necessidade de se começar a dar os primeiros passos na regulamentação desta atividade¹²².

2. Noção e enquadramento jurídico da atividade do empresário desportivo

Poderiam ser indicadas várias definições do empresário desportivo, porém, a mais completa parece ser a encontrada na Lei de Bases da Atividade Física e do Desporto que indica que são considerados empresários desportivos as pessoas singulares ou coletivas que, estando devidamente credenciadas, exerçam a atividade de representação ou intermediação, ocasional ou

¹²⁰ V. REIS, Afonso Pedro Colares Pereira dos, "Empresário Versus Agente Desportivo: enquadramento da atividade e do regime jurídico", texto disponível em <https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/12096/1/Trabalho%20Final%20de%20Mestrado%20-%20Vers%C3%A3o%20Final.pdf> [21/08/2022].

¹²¹ Já foi feita uma abordagem a este acórdão e dos seus efeitos para os jogadores de futebol, para onde se remete.

¹²² V. REIS, Afonso Pedro Colares Pereira dos, "Empresário Versus Agente Desportivo...", *op. cit.*

permanente, mediante remuneração, na celebração de contratos de formação desportiva, de trabalho desportivo ou relativos a direito de imagem¹²³. Nas relações jurídico-desportivas pode-se encontrar vários agentes desportivos, para além dos jogadores de futebol. Neste caso, os empresários prestam serviços de intermediação desportiva, quer a praticantes desportivos, quer a entidades empregadoras desportivas, mediante uma retribuição.

Como se irá aprofundar, o regime jurídico dos empresários desportivos contém algumas especificidades, decorrentes da especialidade das relações estabelecidas entre esta figura e as demais. Por exemplo, no exercício da representação, o empresário desportivo apenas pode agir em nome e por conta de uma das partes da relação contratual, apenas podendo por esta ser remunerada, nos termos do respetivo contrato de representação ou intermediação¹²⁴. Ou seja, isto significa que no caso do futebol a lei exige que o empresário desportivo apenas represente uma das partes da relação contratual, i.e., ou o clube/sociedade desportiva ou o jogador de futebol profissional, algo que permite garantir a imparcialidade e objetividade nos serviços de intermediação e representação.

O artigo 36.º da Lei n.º 54/2017, de 14 de julho, no seu n.º 1, determina que só podem exercer a atividade de empresário desportivo as pessoas singulares ou coletivas devidamente autorizadas pelas entidades desportivas, nacionais ou internacionais, competentes. O artigo seguinte acrescenta que para exercer a atividade de empresário desportivo é necessário registar-se junto da respetiva federação desportiva¹²⁵. Ora, para exercer esta profissão no âmbito do futebol, o artigo 6.º, n.º 1 do regulamento dos intermediários aprovado pela F.P.F. especifica que os empresários têm que se encontrar registados nesta federação para exercer aquela atividade. Sobre esta questão do registo dos empresários, realça-se que o empresário que pretenda exercer aquela atividade em mais do que um país tem que se registar em cada país em que deseje atuar. Com efeito, ainda não existe um sistema globalizado de atribuição de licença para que os empresários possam atuar em qualquer lado. Apesar de estarmos perante uma atividade que pode implicar

¹²³ Cf. artigo 37.º, n.º 1 da Lei n.º 5/2007, de 16 de janeiro.

¹²⁴ Cf. artigo 36.º, n.º 2 da Lei n.º 54/2017, de 14 de julho, que regula o regime jurídico do contrato de trabalho desportivo, do contrato de formação desportiva e do contrato de representação ou intermediação.

¹²⁵ O artigo 14.º da Lei n.º 5/2007, de 16 de janeiro define as federações desportivas como pessoas coletivas constituídas sob a forma de associação sem fins lucrativos que, englobando clubes ou sociedades desportivas, associações de âmbito territorial, ligas profissionais, se as houver, praticantes, técnicos, juizes e árbitros, e demais entidades que promovam, pratiquem ou contribuam para o desenvolvimento da respetiva modalidade, preencham cumulativamente os seguintes requisitos:

- a) Se proponham, nos termos dos respetivos estatutos, prosseguir, entre outros, os seguintes objetivos gerais:
 - i) Promover, regulamentar e dirigir, a nível nacional, a prática de uma modalidade desportiva ou de um conjunto de modalidades afins ou associadas;
 - ii) Representar perante a Administração Pública os interesses dos seus filiados;
 - iii) Representar a sua modalidade desportiva, ou conjunto de modalidades afins ou associadas, junto das organizações desportivas internacionais, bem como assegurar a participação competitiva das seleções nacionais.
- b) Obtenham o estatuto de pessoa coletiva de utilidade pública desportiva.

uma atividade internacional, a atribuição de uma licença por uma federação de um determinado Estado não implica a aceitação da mesma noutro¹²⁶. Caso se verifique que esta formalidade não foi cumprida, os contratos de representação ou intermediação celebrados com empresário desportivo que não se encontrem devidamente registados são considerados nulos¹²⁷. Para exercer a atividade de intermediação é ainda necessário que o empresário celebre um seguro de responsabilidade civil adequado ao exercício da atividade, que cubra responsabilidade por danos até ao montante de 50.000,00€¹²⁸. Quando o intermediário for uma pessoa coletiva a F.P.F exige ainda que, para além do registo da pessoa coletiva, o seu representante também se encontre registado na federação.

3. Limites ao exercício da atividade de intermediação

Existem ainda algumas limitações ao exercício da atividade de intermediação. Desde logo o regulamento dos intermediários da F.P.F determina que se encontram impedidos de exercer a atividade de intermediação aquele que:

- a) Não tiver idoneidade irrepreensível;
- b) Tiver sido condenado por crimes praticados no domínio da legislação sobre a violência, racismo, violência e xenofobia no Desporto, até cinco anos após o cumprimento da pena, salvo se sanção diversa lhe tiver sido aplicada por decisão judicial;
- c) Tiver sido condenado por crimes no domínio da dopagem ou por comportamentos suscetíveis de afetar a verdade, a lealdade e a correção da competição e do seu resultado na atividade desportiva, até cinco anos após o cumprimento da pena, salvo se sanção diversa lhe tiver sido aplicada por decisão judicial;

¹²⁶ Sobre este assunto veja-se o Ac. do TRL de 16-03-2017, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/-/6529DF6C0BF90169802580FE004BC74A>, que dispõe que: “[e]ntendemos pois que a leitura correta do referido artigo 22.º n.º 1 é a de que só podem exercer a atividade de empresário desportivo as pessoas devidamente autorizadas pelas entidades desportivas do país de que são nacionais ou do país em que permanentemente residiam há pelo menos dois anos. Assim autorizadas, tais pessoas podem exercer a sua atividade a nível internacional, o que é diverso de a autorização poder ser internacional. Deste modo, não é relevante o argumento do recorrido de que a natureza internacional da atividade implica a aceitação da sua licença emitida pela Federação de Futebol de Burkina Faso.”.

¹²⁷ Cf. artigo 37.º da Lei anterior.

¹²⁸ De acordo com o artigo 7.º do Regulamento de intermediários da F.P.F, disponível em <https://www.fpf.pt/Institucional/Intermedi%C3%A1rios>, para que o intermediário se consiga registar na federação é necessário que no seu pedido junte vários elementos:

- a) Cópia dos documentos de identificação civil e fiscal;
- b) Declaração de Intermediário, conforme modelo anexo ao Regulamento;
- c) Declaração de honra da inexistência de relações contratuais com ligas, federações, confederações ou com a FIFA, que possam dar origem a um potencial conflito de interesses;
- d) Registo criminal atualizado;
- e) Cópia da apólice do seguro de responsabilidade civil adequado ao exercício da atividade;
- f) Declaração de inexistência de situação de insolvência;
- g) Certidão comprovativa de situação contributiva regularizada, emitida pelas autoridades competentes.

- d) Tiver sido condenado por qualquer crime punível com pena de prisão superior a três anos, até cinco anos após o cumprimento da pena, salvo se sanção diversa lhe tiver sido aplicada por decisão judicial.

Estas exigências feitas pela federação prendem-se desde logo com a consciencialização que se tem vindo a tomar da ética no desporto e que ultimamente tem tido um lugar de destaque. Daí que alguém que não cumpra estes requisitos mínimos não é sequer apto para se inscrever como intermediário na F.P.F., não podendo, consequentemente, exercer aquela atividade.

Adicionalmente também a lei¹²⁹ enumera quais as entidades que não podem exercer as funções de empresário desportivo, sendo estas as sociedades desportivas, os clubes desportivos, os dirigentes desportivos, os titulares de cargos em órgãos das sociedades desportivas ou clubes, os treinadores, praticantes, árbitros, médicos e massagistas. Para além destas entidades, o regulamento dos intermediários da F.P.F. é ainda mais abrangente, determinando que estão proibidos de exercer a atividade de intermediário:

- a) Os membros dos órgãos sociais da FIFA, de uma Confederação, Federação, Liga, Associação de Futebol ou Clube;
- b) Os membros dos Conselhos e Comissões da FIFA, de uma Confederação, Federação, Liga, Associação de Futebol ou Clube;
- c) Os praticantes, árbitros, árbitros assistentes, treinadores ou qualquer pessoa responsável pela equipa técnica ou médica num clube;
- d) Os colaboradores da FIFA, de uma Confederação, Federação, Liga, Associação de Futebol ou Clube, bem como todas as outras pessoas obrigadas a cumprir os Estatutos da FIFA

Para além destas proibições, advindas quer do direito estadual, quer das organizações desportivas, podem ainda surgir limitações advindas da regulação específica de determinadas profissões. Isto, por exemplo, é o que acontece com a Ordem dos Advogados, onde já foi levantada a questão da compatibilidade da atividade de intermediação desportiva com a atividade da advocacia. Com efeito, o Estatuto da Ordem dos Advogados prevê que o advogado exerce a defesa dos direitos e interesses que lhe sejam confiados sempre com plena autonomia técnica e de forma isenta, independente e responsável. Acrescenta ainda que o exercício da advocacia não é

¹²⁹ Cf. artigo 39.º da Lei n.º 54/2017, de 14 de julho.

conciliável com atividades que possam afetar aquelas características¹³⁰. Para garantir que aqueles princípios não são colocados em causa são estabelecidos determinados impedimentos e incompatibilidades com o exercício da advocacia. Os impedimentos, previstos no artigo 83.º do estatuto, diminuem a amplitude do exercício da advocacia e constituem incompatibilidades relativas ao mandato forense e da consulta jurídica, tendo em vista determinada relação com o cliente, com os assuntos em causa ou por inconciliável disponibilidade para a profissão em causa. Ou seja, os impedimentos são originados por situações concretas, que levam a conflito de interesses e que levam (ou deveriam levar) a que o advogado recuse o mandato e/ou a prestação de serviços¹³¹. Por sua vez as incompatibilidades¹³², tal como o nome sugere, não permite que a prática da advocacia seja conciliável com determinada função ou cargo.

À primeira vista parece que esta questão da compatibilidade da advocacia com a atividade de representante de jogadores de futebol nem se coloca já que existem vários advogados que compatibilizam com a sua atividade profissional estas funções de intermediação. No entanto, esta questão não é tão consensual como se possa pensar. Já houve inclusive algumas pronúncias da Ordem dos Advogados precisamente sobre esta questão. Assim, o parecer n.º 53/PP/2012-P, considerou que o exercício da advocacia é incompatível com a atividade de agente de jogador de futebol, com fundamento no n.º 2 do artigo 76.º do E.O.A. (atual artigo 81.º) que estabelece que o exercício da advocacia é inconciliável com qualquer cargo, função ou atividade que possam afetar a isenção, a independência e a dignidade da profissão. O parecer considera que se está perante uma incompatibilidade entre o exercício da advocacia e a atividade de intermediação, pois esta atividade consiste na obtenção, para terceiros, de interessados na celebração de contratos, fazendo as necessárias diligências para a celebração do contrato pretendido, acrescentando ainda a possibilidade de representação do próprio cliente. Considera ainda que esta atividade poderá comprometer a isenção e a independência do advogado e ainda que poderá afetar o seu dever de segredo profissional e ser geradora de conflito de interesses. Diz ainda que esta atividade proporciona situações de angariação de clientela pelo próprio advogado e pode permitir a celebração de contratos em proveito próprio sobre matéria confiada ao advogado. O parecer n.º E-29/03 partilha o mesmo entendimento, de incompatibilidade entre o exercício destas duas atividades.

¹³⁰ Cf. artigo 81.º E.O.A.

¹³¹ Cf. MAGALHÃES, Fernando Sousa, *Estatuto da Ordem dos Advogados. Anotado e Comentado*, 12.ª edição, Coimbra, Almedina, 2017, p. 120 e 121.

¹³² As incompatibilidades encontram-se previstas no artigo 82.º do E.O.A.

Apesar do entendimento da Ordem dos Advogados ser no sentido da incompatibilidade destas duas atividades não parece que tal seja a decisão mais acertada. Com efeito, a lei e a própria federação de futebol têm estipulado regras para a realização da atividade de intermediação, de forma a que a mesma seja exercida de forma imparcial e objetiva, evitando-se o conflito de interesses. Daí que esteja já assente que os empresários não podem agir por nome e por conta de praticantes desportivos menores e que exista uma lista exaustiva de atividades/cargos/funções que são incompatíveis com tal atividade, por serem essas sim potenciadoras de conflitos de interesses. Para além disso, a lei também não permite que o empresário represente mais do que uma parte numa relação contratual. Até a questão do segredo profissional está assegurada, uma vez que é a Lei n.º 5/2017, de 16 de janeiro no seu artigo 37.º, n.º 3 que prescreve que os factos relativos à vida pessoal ou profissional dos agentes desportivos de que o empresário desportivo tome conhecimento em virtude das suas funções, estão abrangidos pelo sigilo profissional. Ou seja, tal como os advogados, também os empresários estão sujeitos a um dever de sigilo e para o exercício de ambas as funções é exigida a celebração de um seguro de responsabilidade civil adequado. Ou seja, a atividade de intermediação está sujeita a muitas regras que visam garantir um correto exercício daquela atividade, de forma imparcial e objetiva, daí que não se perceba os pareceres da ordem, uma vez que face ao exposto não parece existir qualquer incompatibilidade entre estas duas atividades. No máximo poderia existir um impedimento perante uma situação concreta na representação de determinado clube ou jogador de futebol, mas nunca uma incompatibilidade no exercício destas duas atividades.

4. O contrato de intermediação/representação

Frequentemente o empresário desportivo presta os seus serviços através de um contrato de representação ou intermediação¹³³, celebrado entre o empresário e um praticante desportivo ou uma entidade empregadora desportiva^{134 135}. A lei exige como requisito de forma que o contrato seja reduzido a escrito sob pena de nulidade do mesmo, devendo conter de forma clara o tipo de serviços que irão ser prestados pelo empresário desportivo¹³⁶. Além disso, o contrato deve conter

¹³³ O contrato de prestação de serviços é aquele em que uma das partes de obriga a proporcionar à outra certo resultado do seu trabalho, com ou sem retribuição – Cf. artigo 1154.º C.C.

¹³⁴ Artigo 38.º da Lei n.º 54/2017, de 14 de julho.

¹³⁵ Apesar da lei e mesmo o próprio regulamento da F.P.F. falar predominantemente na representação de um clube ou de um jogador, é importante realçar que os empresários representam também treinadores de futebol. Neste sentido deveria ser feita uma alteração a estes instrumentos para que fossem incluídas estas figuras, que também têm um peso significativo no mundo desportivo, principalmente no futebol.

¹³⁶ O regulamento do intermediário da F.P.F. indica no seu artigo 9.º quais os elementos mínimos que devem constar do contrato, sendo estes:

- a) Identificação das partes, incluindo o número de registo do Intermediário;
- b) Descrição do âmbito, esclarecendo a natureza dos serviços a prestar;
- c) Duração da relação jurídica, a qual não pode ser superior a dois anos nem conter cláusula de renovação automática;

a informação sobre a remuneração pelos serviços prestados e as respetivas condições de pagamento. Sobre a duração do contrato, a lei implica uma duração determinada, não podendo em caso algum exceder o período de dois anos. Verificado o termo resolutivo o contrato caduca, podendo ser renovável pelas partes (através da celebração de um novo contrato), estando proibidas cláusulas de renovação automática. Após a celebração do contrato o intermediário tem que entregar o mesmo à F.P.F. e tal tem que ser antes do início da sua atividade e antes do registo de qualquer transação em que atue. Depois disso, qualquer alteração nas circunstâncias do contrato e que, como tal o afetem, têm que ser comunicadas à federação no prazo de dez dias após o facto que originou tal alteração.

Pois bem, já se verificou que o contrato de intermediação se traduz num contrato de prestação de serviços, mas importa concretizar que serviços são esses. Normalmente associa-se a atividade de um empresário desportivo às funções de intermediação e representação, mas as funções exercidas por um empresário desportivo são muito variadas e podem conter as mais numerosas realidades. Com efeito, estão aqui em causa agentes que têm um papel fundamental na angariação de contratos, quer para os jogadores, quer para os clubes que representam. Assim, antes de uma qualquer transferência de um jogador, houve múltiplas reuniões por detrás para negociar os termos de uma possível contratação, desde o aspeto salarial, a possibilidades de ajudas de custo (com casa ou quilómetros, por exemplo), à duração do contrato, ao que diz respeito aos direitos de imagem, etc. Em suma, qualquer cláusula do contrato foi previamente alvo de negociação. Mas desengane-se quem pensa que os serviços de um empresário desportivo se esgotam nestas funções, porque essa é uma ideia muito redutora das funções exercidas por estes profissionais. Por exemplo, no caso de uma transferência de um jogador, antes de se ter acertado com um clube a sua ida, foi necessário fazer uma incansável busca e inúmeras reuniões para angariar várias propostas de potenciais clubes, de forma a que o jogador pudesse escolher a que mais lhe agradasse. Mesmo quando existem várias propostas “em cima da mesa” os empresários dão (ou pelo menos deveriam dar) sempre o seu parecer sobre qual é a que se configura mais acertada para determinado jogador, tendo de conciliar não apenas a vertente financeira, mas também a desportiva e por vezes até a familiar. Para além de tudo isto, ao longo do ano o empresário desportivo vai acompanhando os jogadores e clubes que tem sob sua alçada,

-
- d) Remuneração do Intermediário pela atividade desenvolvida;
 - e) Condições de pagamento;
 - f) Data da assinatura;
 - g) Cláusulas de rescisão, caso existam;
 - h) Assinaturas das partes, sendo obrigatório o reconhecimento presencial da assinatura do jogador, quando este é parte, e a menção especial obrigatória de ter-lhe sido entregue cópia do contrato.

de modo a saber se há algo que esteja a afetar o rendimento de determinado jogador, para apurar se há lesões (quer pouco ou muito significativas), mesmo para saber se está tudo bem a nível psicológico com o atleta. São também os empresários que verificam os contratos desportivos de trabalho antes de os mesmos serem assinados e acompanham o seu representado à celebração do mesmo¹³⁷. Portanto, é seguro afirmar que o leque de atividades desenvolvidas pelo agente desportivo/empresário é muito abrangente, não se está perante uma figura cuja atividade se resume a angariar e celebrar contratos.

4.1. A qualificação jurídica do contrato de prestação de serviços prestados pelo empresário desportivo

O contrato de prestação de serviços celebrado pelos empresários desportivos pode abarcar muitas realidades e funções, distintas entre si, o que por vezes leva à confusão entre vários conceitos jurídicos, tais como a intermediação, representação, mandato, mediação, entre outros. Há que ordenar então as ideias (e os conceitos) para que se consiga determinar qual a correta qualificação jurídica deste contrato, pois esta distinção trará consequências práticas, nomeadamente, a nível da tributação dos rendimentos auferidos pelos empresários, como se tratará de demonstrar melhor *infra*. Ao analisar a atividade desenvolvida ao abrigo deste contrato, a doutrina diverge na sua qualificação jurídica, sendo possível encontrar autores que defendem que a atividade desenvolvida e, consequentemente, o contrato que lhe está subjacente é um contrato de agência, outros autores entendem que se está perante um contrato de mandato e há ainda quem defenda que na verdade se está perante um contrato de mediação¹³⁸. Antes de avançar cumpre fazer a primeira distinção entre os conceitos acima apontados, nomeadamente, sobre a expressão intermediação. Com efeito, Hígina Orvalho Castelo utiliza a expressão *contratos de intermediação* “para o conjunto dos contratos em que uma das partes desenvolve uma atividade com vista à celebração de um contrato em que não é parte ou em que apenas o será por conta alheia”¹³⁹. De facto, a expressão intermediação é utilizada com uma grande amplitude no âmbito jurídico, englobando vários contratos, sejam eles o de mediação, o do mandato, o da agência, entre outros. Por esse mesmo motivo, o autor Nicolas Dissaux propôs uma restrição ao conceito

¹³⁷ Note-se que sempre que um contrato de transferência ou de trabalho é celebrado com recurso aos serviços de um intermediário, o respetivo nome, número de registo e assinatura devem constar do respetivo contrato. Caso haja celebração de um contrato sem que se tenha recorrido a serviços de intermediação, então a documentação relativa à transação deve conter uma cláusula específica indicando esse facto.

¹³⁸ Por exemplo, Nuno Barbosa entende que no âmbito da atividade desenvolvida pelos empresários desportivos está em causa um contrato de mediação. Por sua vez, para Afonso Pedro Colares Pereira dos Reis está em causa um contrato de agência desportiva – V. Ac. TRL de 24/10/2013, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/4bfd9e503552511b80257c150054f95c?OpenDocument> [05/09/2022].

¹³⁹ CASTELO, Hígina Orvalho, *O contrato de mediação*, Coimbra, Almedina, 2014, p. 16.

de contratos de intermediação, de forma a que esses contratos tivessem um regime próprio. Assim sendo, para este autor o intermediário corresponde à pessoa que visa celebrar um contrato, podendo nele intervir por conta do cliente. Ou seja, o intermediário atua como parte no contrato, nomeadamente, no que diz respeito ao seu processo de conclusão, no entanto, é um terceiro para os efeitos emergentes do contrato. Como irá ser abordado mais à frente, esta restrição ao conceito de intermediação afigura-se muito útil nas distinções que irão ser abordadas de seguida.

4.1.1 O contrato de agência

O regime do contrato de agência foi tipificado em 1986, ou seja, foi a partir daí que se autonomizou este regime. Não obstante, este era já um modelo frequente na prática comercial, sendo conhecido na doutrina e na jurisprudência. Aliás, a sua prática no âmbito comercial fez com que este regime tivesse sido consagrado primeiramente por outros países como a Alemanha e a Itália¹⁴⁰. O regime do contrato agência não fornece o conceito de agente, no entanto, a Diretiva 86/653/CEE do Conselho, de 18 de dezembro de 1986, que foi transposta pelo Decreto-Lei que introduziu tal regime, definiu no seu n.º 2 do artigo 1.º o conceito de agente comercial e considera este como a pessoa que, como intermediário independente, é encarregada a título permanente, quer de negociar a venda ou a compra de mercadorias para uma outra pessoa, adiante designada «comitente», quer de negociar e concluir tais operações em nome e por conta do comitente.

O contrato agência tem o seu regime legal consagrado no Decreto-Lei n.º 178/86, de 3 de julho. No n.º 1 daquele normativo legal é fornecida a noção do contrato agência, correspondente este negócio jurídico ao contrato mediante o qual uma das partes se obriga a promover por conta de outra a celebração de contratos em certa zona ou determinado círculo de clientes, de modo autónomo e estável mediante retribuição¹⁴¹. Ou seja, a partir deste conceito é possível identificar os traços essenciais deste contrato^{142 143}:

- a) Obrigação do agente de promover a celebração de contratos;
- b) Por conta da outra parte do contrato;
- c) Atribuição de uma zona ou de um grupo de clientes;

¹⁴⁰ V. CASTELO, Higinia Orvalho, *O contrato de mediação*, Coimbra, Almedina, 2014, p. 340 e 341.

¹⁴¹ Na Itália, o artigo 1742.º do *Codice civile* de 1942 fornece uma definição de contrato agência parecida à solução adotada no ordenamento jurídico português. Assim, tal preceito determina que: col contratto di agenzia una parte assume stabilmente l'incarico di promuovere, per conto dell'altra, verso retribuzione, la conclusione di contratti in una zona determinata.

¹⁴² V. OLIVEIRA, Nuno Teodósio, "Os empresários desportivos à luz do direito português", texto disponível em <https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/29493/1/Os%20empres%C3%A1rios%20desportivos%20%C3%A0%20luz%20do%20direito%20portugu%C3%AAs.pdf> [04/09/2022].

¹⁴³ V. Ac. do TRP, texto disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/f05852a6564c574f80257081004935f8?OpenDocument> [04/09/2022].

- d) Autonomia por parte do agente, embora possa ter que seguir diretrizes;
- e) Estabilidade da atividade;
- f) Atividade remunerada, normalmente calculada com base numa percentagem sobre o valor das vendas realizadas.

O agente, no cumprimento deste contrato, compromete-se a angariar clientes para outrem, i.e., ele promove e prepara a celebração dos contratos, mas não é ele quem celebra os mesmos, não obstante poder-lhe ser atribuído poderes de representação¹⁴⁴. Ou seja, está em causa um contrato bilateral, oneroso, mediante o qual o agente promove contratos em nome do agenciado, mediante o pagamento de uma retribuição variável calculada de acordo com os negócios realizados, ou seja, mediante uma comissão¹⁴⁵.

Ora, salvo melhor opinião, não parece correto qualificar o contrato mediante o qual o empresário desportivo desenvolve a sua atividade como um contrato de agência. Desde logo porque o regime que regula esta atividade, no seu artigo 27.º, que regula a duração do contrato, dispõe no n.º 1 que, salvo estipulação em contrário, presume-se que o contrato agência é celebrado por tempo indeterminado. Ora, o artigo 38.º, n.º 4 da Lei n.º 54/2017, de 14 de julho, indica de forma expressa que o contrato de representação celebrado entre um praticante desportivo e um empresário desportivo tem sempre uma duração limitada que não pode exceder os dois anos. Adicionalmente, o n.º 2 do artigo 27.º do regime do contrato agência prevê ainda que o contrato se considera renovado por tempo indeterminado quando o contrato continua a ser cumprido pelas partes após o decurso do prazo (quando é estipulado). Ora, novamente, o artigo 38.º da Lei n.º 54/2017, mas agora no seu n.º 5 prevê que o contrato caduca aquando a verificação do termo resolutivo estipulado, podendo ser renovado por mútuo acordo, mas não sendo admissíveis cláusulas de renovação automática do mesmo. Ou seja, enquanto que o regime do contrato agência tem como característica a sua perduração no tempo, o contrato de representação celebrado pelos empresários pressupõe uma duração limitada¹⁴⁶.

O segundo motivo pelo qual se recusa a qualificação jurídica do contrato de prestação de serviços do empresário desportivo como um contrato de agência prende-se com o direito de exclusividade e a consequente obrigação de não concorrência, características inerentes a este contrato. Com efeito, o artigo 4.º do regime do contrato de agência prevê, salvo estipulação em contrário, um direito de exclusivo, em que dentro da mesma zona ou do mesmo círculo de clientes

¹⁴⁴ Nos termos do artigo 2.º do DL n.º 178/86, de 3 de julho.

¹⁴⁵ V. Ac. do STJ de 06/12/2017, disponível em <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/0f0c3936eb3b914e802581ef00386f62?OpenDocument> [04/09/2022].

¹⁴⁶ Duração limitada que de resto é confirmada no regulamento da F.P.F. aplicável aos intermediários, na sua cláusula 9.º, n.º 2, al. c).

o agente não pode exercer atividades que estejam em concorrência com as do agenciado, nem este pode utilizar outros agentes para o respetivo ramo de atividade. Pois bem, em regra, um atleta quando contratualiza um agente desportivo, aquele fica impedido de contratualizar outros agentes desportivos. No entanto, esta obrigação não se aplica aos empresários, pois se assim fosse, eles apenas poderiam ter um cliente, pois quaisquer outros consubstanciar-se-iam concorrentes ao primeiro contratualizado. Portanto, esta obrigação de exclusividade seria impeditiva do exercício normal decorrente da atividade de representação desportiva. Para além do mais, o artigo 9.º daquele regime prevê ainda a possibilidade de as partes aporem no seu contrato uma obrigação de não concorrência após a cessação do contrato, na qual o agente ficaria impossibilitado de exercer atividade que esteja em concorrência com as da outra parte. Ou seja, terminado um contrato de representação com um certo praticante desportivo, o empresário desportivo não poderia representar outros praticantes, sob pena de incorrer na violação de uma cláusula de não concorrência. Mais uma vez, isto levaria a uma restrição desproporcional e injustificada para o empresário desportivo.

Por fim, um terceiro motivo pelo qual não se aceita que o contrato de prestação de serviços do empresário desportivo seja um contrato de agência prende-se com a natureza inerente a este tipo de contratos. Como consta da noção do artigo 1.º do regime daqueles contratos, o contrato de agência pressupõe que uma das partes se obriga a promover por conta da outra contratos, numa certa zona ou em determinado círculo de clientes. Ou seja, daqui decorre que esta atividade pressupõe uma angariação de contratos “em massa”, até porque a retribuição do agente depende do seu volume de negócios. Ora, não é isso que está em causa nas obrigações de um empresário desportivo, porque ele não angaria vários contratos de trabalho para o praticante desportivo. O objetivo principal é angariar um contrato de trabalho, para cada cliente, contrato esse que pode ter uma duração até 5 anos. Claro que esta possibilidade se pode verificar quando o empresário represente, por exemplo, uma SAD e a mesma dá-lhe uma comissão por cada jogador que arranja para tal clube. No entanto, por aquilo que foi dito *supra*, continua a manter-se que este não é a qualificação jurídica mais acertada para o contrato de prestação de serviços prestados pelo empresário desportivo.

4.1.2. O contrato de mediação

Existe doutrina que entende que o contrato subjacente ao trabalho de um agente desportivo é um contrato de mediação, por se entender que está em causa uma atividade que visa a

preparação de contratos, cabendo às partes depois celebrá-lo ou não¹⁴⁷. Apesar de não existir na lei portuguesa uma definição para o contrato de mediação, a doutrina tem vindo a desenvolver a definição legal daquele tipo de contrato. Assim, nas palavras de Carlos Lacerda Barata, o contrato de mediação é “contrato mediante o qual uma das partes se obriga a promover, de modo imparcial, a aproximação de duas ou mais pessoas, com vista à celebração de certo negócio, mediante retribuição”¹⁴⁸.

Daqui retira-se que a primeira característica destes contratos é a obrigação de aproximação dos contraentes, i.e., a atividade aqui subjacente prende-se com a aproximação de potenciais interessados na celebração de contratos, nomeadamente, uma aproximação entre os vários agentes desportivos, como os praticantes, os clubes ou SAD, patrocinadores, entre outros que possam surgir. A segunda característica destes negócios jurídicos é o fim visado pelos mesmos, que é a celebração de um determinado negócio/contrato. Ou seja, o fim do mediador é atingir um resultado, ficando vinculado, apenas, à prática dos atos materiais essenciais para a conclusão do contrato. A terceira característica é a imparcialidade¹⁴⁹ do mediador, ou seja, esta atividade deve ser exercida de forma independente, o mediador visa aproximar as partes em questão, sem agir por conta de alguma das partes, há uma atuação neutra do mediador¹⁵⁰. A quarta característica inerente aos contratos de mediação, que decorre indiretamente da noção acima indicada, é a ocasionalidade. Com efeito, o mediador exerce uma atividade pontual, atingido o fim visado pela sua atividade, ou seja, com a celebração do contrato almejado, terminam as obrigações do mediador, decorrentes do contrato de mediação¹⁵¹. Por fim, o último elemento caracterizador destes contratos é a retribuição¹⁵², que depende daquilo que ficou acordado entre o mediador e o seu cliente. Assim, há casos em que o mediador se obriga a obter um resultado que satisfaz o interesse contratual do seu cliente, estando-se assim perante uma prestação de resultado, mas há casos em que o mediador se obriga a realizar determinados atos necessários à obtenção do resultado do seu cliente, estando-se neste caso perante uma prestação de meios. Ou seja, o

¹⁴⁷ No Brasil, a corretagem corresponde a um acordo entre o corretor e o seu cliente, em que o primeiro se obriga a obter um ou mais negócios para o segundo, consoante as obrigações por este recebidas e sem que haja entre as partes um vínculo de mandato, prestação de serviços ou qualquer relação de dependência. V. GOMES, Orlando, *Contratos*, 26.ª edição, Rio de Janeiro, Editora Forense, 2009, p. 471.

¹⁴⁸ Cf. BARATA, Carlos Lacerda, “Contrato de Mediação”, in Luís Manuel Teles de Menezes Leitão (dir.), *Estudos do Instituto de Direito do Consumo*, volume I, Coimbra, Almedina, 2002, p. 192.

¹⁴⁹ O Código Civil italiano prevê no seu artigo 1754.º a característica da imparcialidade subjacente à atuação do mediador. Com efeito, pode ler-se naquele preceito: “E' mediatore colui che mette in relazione due o piu' parti per la conclusione di un affare, senza essere legato ad alcuna di esse da rapporti di collaborazione, di dipendenza o di rappresentanza”.

¹⁵⁰ De realçar que para Hígina Orvalho Castelo, este dever de imparcialidade não decorre da lei, nem da jurisprudência, nem dos usos do comércio e, por isso, para a autora não é adequado afirmar que sobre o mediador impende um dever de imparcialidade na sua conduta. Não obstante, e dada a especificidade da atividade por ele desenvolvida, lhe são impostos deveres de cooperação, lealdade e de informação, por força do dever geral de boa fé, subjacente ao seu relacionamento com os seus clientes e com os demais interessados – v. CASTELO, Hígina Orvalho, *O contrato...*, op. cit., p. 237.

¹⁵¹ V. REIS, Afonso Pedro Colares Pereira dos, “Empresário Versus Agente Desportivo...”, op. cit.

¹⁵² Cf. BARATA, Carlos Lacerda, “Contrato de Mediação”, in Luís Manuel..., op. cit., p. 202 e 203.

mediador pode comprometer-se a obter e a concluir um contrato ou então pode apenas comprometer-se à realização da atividade tendente à celebração do contrato pretendido pelo seu cliente, mas sem se comprometer à conclusão do mesmo^{153 154}. Ainda no que toca à remuneração do mediador, há autores que consideram a possibilidade de a remuneração ficar a cargo de ambas as partes do contrato, dada a característica da imparcialidade subjacente à atividade de mediador e dada a ausência de uma relação de dependência. Esta posição é defendida, nomeadamente, por Januário Gomes e por Lacerda Barata. Por sua vez, Paulo Olavo Cunha defende que a remuneração deve ficar a cargo do adquirente. No entanto, a regra no ordenamento jurídico português é de que a parte que contratou os serviços de mediação é que tem que remunerar o mediador, ficando a possibilidade de ser remunerado por ambas as partes reservada a situações excecionais^{155 156}. Por fim, no ordenamento jurídico português é pacífico que o conceito de remuneração, no caso dos contratos de mediação, engloba as despesas efetuadas no decorrer da atividade, uma vez que as retribuições auferidas, normalmente, cobrem as despesas decorrentes do exercício normal desta atividade. No entanto, enquanto que, por exemplo, o ordenamento jurídico espanhol adota a mesma solução que o português, na Itália a situação não é pacífica, havendo divergência na doutrina quanto a esta questão.

Quanto à distinção entre o regime do contrato agência falado anteriormente e o regime do contrato agora em causa, contrato de mediação, ressalta desde logo uma diferença entre ambos. Com efeito, enquanto que no regime anterior estava em causa uma prestação estável e continuada, do agente, agora está em causa uma prestação isolada e pontual do mediador. Apesar de à primeira vista poder parecer que se está perante regimes legais semelhantes, eles apresentam traços distintos. Para além da distinção quanto à duração das prestações em cada um dos regimes apontados, destaca-se ainda que a mediação, como atividade ocasional, é exercida com independência e ainda de forma imparcial, enquanto que no contrato agência, que tem subjacente uma relação continuada, existe uma relação de colaboração entre o agente e o seu cliente¹⁵⁷.

A doutrina frequentemente considera o contrato de mediação como uma das modalidades do contrato de prestação de serviços, pelo que lhe são aplicadas, por força do disposto no artigo

¹⁵³ Dai que o contrato de mediação tendencialmente seja considerado como um contrato bilateral, na medida que o mediador assume a obrigação de participar determinado ato e, por sua vez, a outra parte compromete-se a remunerá-lo pelo seu êxito.

¹⁵⁴ Cf. CASTELO, Hígina Orvalho, *O contrato...*, *op. cit.*, p.237-245.

¹⁵⁵ No ordenamento jurídico italiano e no ordenamento jurídico francês o pagamento da remuneração ao mediador é devido por quem o contratou e ainda pelo terceiro com quem é celebrado o contrato – v. CASTELO, Hígina Orvalho, *O contrato...*, *op. cit.*, p. 318 - 319.

¹⁵⁶ Cf. CASTELO, Hígina Orvalho, *O contrato...*, *op. cit.*, p. 266 - 267.

¹⁵⁷ Cf. CASTELO, Hígina Orvalho, *O contrato...*, *op. cit.*, p. 347.

1156.º do CC, as disposições do mandato¹⁵⁸, havendo ainda quem entenda que o contrato de mediação se traduz num contrato de prestação de serviços atípico^{159 160}. Com efeito, o artigo 1154.º do CC consagra o contrato de prestação de serviço como o contrato mediante o qual uma das partes se obriga a proporcionar a outra um certo resultado do seu trabalho intelectual ou manual, com ou sem retribuição. Ou seja, esta noção é muito ampla, podendo abarcar as mais variadas realidades. A característica fundamental do contrato de prestação de serviços é a obrigação de uma das partes proporcionar à outra parte o resultado do seu trabalho e isso permite que caibam neste contexto muitos tipos de contratos, nomeadamente o contrato de mediação.

Ora, face ao exposto entendemos que não é de se aplicar a classificação jurídica de contrato de mediação à atividade desenvolvida pelo empresário desportivo. Desde logo porque a atividade do mediador é ocasional e, por sua vez, o artigo 37.º, n.º 1 da Lei n.º 5/2007, de 16 de janeiro determina que são empresários desportivos as pessoas que exerçam a atividade de representação ou intermediação de forma ocasional ou permanente. Ora, o legislador ao preconizar que a atividade pode ser exercida de forma permanente pretende conferir alguma estabilidade ao vínculo estabelecido entre o empresário desportivo e o praticante desportivo. Por sua vez, o contrato de mediação tem que ser desde logo excluído porque apesar de poder ser exercício de forma ocasional, não o pode ser de forma permanente. Para além disto, também não parece estar em causa um contrato de mediação no âmbito da atividade de um empresário desportivo já que o mediador atua de forma imparcial, i.e., não atua em representação de nenhuma das partes. Ora, os empresários desportivos atuam sempre no interesse do cliente que representam, neste caso, do agente desportivo que os contrata, pelo que não se trata de uma parte imparcial. Acrescenta-se ainda o facto de a figura jurídica da representação não ser integrada no contrato de mediação, mas sim no de mandato, pelo que o empresário, atuando em representação do seu cliente, não pode estar perante um contrato de mediação, mas este assunto irá ser tratado de forma mais específica de seguida. Por fim, entendemos que o conceito de mediação é um conceito mais restrito integrado na atividade de intermediação, na medida em que apenas visa alcançar a celebração de certo contrato¹⁶¹. No entanto, o empresário desportivo não tem como função única conseguir angariar um contrato para o seu cliente. Os empresários muitas das vezes contratam com os praticantes desportivos a representação destes em todos os assuntos relacionados com a

¹⁵⁸ Cf. CORDEIRO, António Menezes, *Direito Comercial*, 5.ª edição, Coimbra, Almedina, 2022, p. 697.

¹⁵⁹ Cf. CASTELO, Hígina Orvalho, *O contrato...*, *op. cit.*, p. 351.

¹⁶⁰ Também a jurisprudência tende a considerar o contrato de mediação como um contrato de prestação de serviços, ou então, como uma modalidade deste. Veja-se, a título de exemplo o Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães, de 15/09/2011, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrg.nsf/86c25a698e4e7cb7802579ec004d3832/e16113a228a183148025793000461a44?OpenDocument>.

¹⁶¹ REIS, Afonso Pedro Colares Pereira dos, "Empresário Versus Agente Desportivo...", *op. cit.*

sua atividade desportiva, ou seja, o empresário desportivo passa a atuar como gestor da carreira desportiva. Para além destas funções, muitas vezes os empresários fazem ainda um acompanhamento quase diário da vida, quer pessoal, quer profissional, do praticante desportivo, podendo ajudar nos mais variados problemas ou questões que possam surgir. Por isso, o contrato de mediação acaba por se revelar muito restrito face à pluralidade de funções efetivamente exercidas por um empresário desportivo.

4.1.3. O contrato de mandato

O Código Civil define como mandato o contato mediante o qual uma das partes se obriga a praticar um ou mais atos jurídicos por conta de outra¹⁶². Ou seja, o mandato pressupõe que alguém confia a outrem a prática de certo ato. Fernando Pessoa Jorge defende que “[n]o mandato há, pois, uma pessoa, o *mandante*, que encarrega outra, o *mandatário*, de realizar determinado ato no interesse e por conta do primeiro; procura-se assim fazer realizar por intermédio de outrem os atos que ao próprio interessado não convém efetuar pessoalmente”¹⁶³. Assim, é possível identificar os elementos necessários de um contrato de mandato¹⁶⁴:

- 1) Obrigação do mandatário a praticar um ou mais atos jurídicos;
- 2) Tal atuação é por conta da outra parte;
- 3) Ausência de subordinação jurídica.

Ora, o mandatário pratica atos jurídicos, mas importa perceber que atos integram este conceito, pois só assim se consegue rigorosamente perceber que atos são suscetíveis de integrar um contrato de mandato. Com efeito, para Luís S. Cabral de Moncada constituem atos jurídicos os atos de vontade do homem que produzem efeitos de direito¹⁶⁵, como por exemplo a celebração de um contrato. A par da doutrina clássica sobre a definição de ato jurídico, existem autores, como Fernando Pessoa Jorge que defendem que os atos jurídicos consistem numa declaração de vontade, sendo que os respetivos efeitos são produzidos de acordo com aquela vontade. Para este autor os atos jurídicos acompanham os atos materiais, ou seja, a declaração de vontade acompanha o ato material. Mesmo quando se esteja perante uma atividade que vise praticar um ato jurídico, ou seja, quando se está perante atos materiais preparatórios ou complementares do ato jurídico que se visa praticar, então tais atos são também eles jurídicos¹⁶⁶. Ou seja, segundo

¹⁶² V. artigo 1157.º do CC.

¹⁶³ Cf. JORGE, Fernando Pessoa, *O Mandato Sem Representação*, Coimbra, Livraria Almedina – Coimbra, 2001, p. 19.

¹⁶⁴ OLIVEIRA, Nuno Teodósio, “Os empresários desportivos à luz do direito...”, *op. cit.*

¹⁶⁵ V. OLIVEIRA, Nuno Teodósio, “Os empresários desportivos...”, *op. cit.*

¹⁶⁶ V. JORGE, Fernando Pessoa, *O Mandato Sem Representação...*, *op. cit.*, p. 164 – 167.

esta corrente doutrinal não são apenas atos jurídicos os atos materiais a que o direito atribui efeitos jurídicos, como um contrato ou testamento. Através desta conceção são também atos jurídicos os atos preparatórios daqueles atos. Com efeito, os atos jurídicos podem ter várias funções, por exemplo, há atos que visam levar algo ao conhecimento de alguém, caso em que se está perante um ato enunciativo; há atos jurídicos que, por sua vez, têm a finalidade de regulamentar interesses, estando-se perante um negócio jurídico; e há atos jurídicos que visam executar uma regulamentação de interesses, estando-se já no domínio de atos executivos¹⁶⁷.

Quanto à segunda característica do mandato – a atuação em nome de outrem -, o mandato visa substituir alguém por outra na realização de um ato jurídico. Ou seja, a figura do mandato estabelece uma das várias formas de intermediação, permitindo a prática de atos por um terceiro¹⁶⁸.

Por fim, outra característica do mandato é a independência do mandatário, ou seja, o mandatário não tem subordinação jurídica ao mandante, atuando de forma autónoma, por conta de outrem¹⁶⁹. Esta característica deve-se à consagração do contrato do mandato como uma das modalidades do contrato de prestação de serviços¹⁷⁰, sendo a independência uma das principais características deste tipo de contratos, aliás, é uma das características essenciais na distinção entre estes contratos e os contratos de trabalho.

Ora, o mandato pode ainda ter poderes representativos. Com efeito, a representação encontra-se regulada nos artigos 258.º e seguintes do Código Civil. Nas palavras de Pedro Pais Vasconcelos: “[a] representação é um instituto jurídico que consiste no exercício jurídico em nome de outrem com imputação jurídica na esfera da pessoa em cujo nome se atua”¹⁷¹, ou seja, está em causa o fenómeno da substituição. A representação pode ser legal, orgânica ou voluntária¹⁷². No caso do mandato está subjacente a representação voluntária, na medida em que a representação se dá pela outorga de uma procuração, atribuindo-se por força desse negócio jurídico os poderes de representação a outrem. Com efeito, a procuração é o ato unilateral mediante o qual se concedem poderes de representação voluntária¹⁷³. A representação e o

¹⁶⁷ V. OLIVEIRA, Nuno Teodósio, “Os empresários desportivos...”, op. cit. e JORGE, Fernando Pessoa, *O Mandato Sem Representação...*, op. cit., p. 167 e 168.

¹⁶⁸ Cf. JORGE, Fernando Pessoa, *O Mandato Sem Representação...*, op. cit., p. 157.

¹⁶⁹ V. OLIVEIRA, Nuno Teodósio, “Os empresários desportivos...”, op. cit.

¹⁷⁰ Veja-se o artigo 1155.º do CC.

¹⁷¹ VASCONCELOS, Pedro Pais, *Teoria Geral do Direito...*, op. cit., p. 284.

¹⁷² A representação legal, tal como o nome indica, é aquela que deriva da lei, ou seja, é a que se encontra presente nos casos de representação de menores e dos maiores acompanhados. Por sua vez, a representação orgânica diz respeito à atuação dos titulares de órgãos externos das pessoas coletivas em nome destas. A representação voluntária é a derivada de um negócio jurídico. V. VASCONCELOS, Pedro Pais, *Teoria Geral do Direito...*, op. cit., p. 291 e 292.

¹⁷³ Cf. artigo 262.º CC.

mandato configuram institutos distintos, podendo ambos coexistir, situação em que se está perante um mandato com representação, ou não, e nesses casos existe um mandato sem representação. Ou seja, enquanto que a procuração inclui sempre e apenas poderes de representação, o mandato pode incluir estes poderes ou não¹⁷⁴.

É através da procuração que o representado exterioriza a vontade em atribuir poderes de representação a outrem. A procuração pode ser geral ou especial, consoante abranja atos de natureza patrimonial, i.e., de administração ordinária, ou quando abrange a prática de atos especificamente aí previstos, bem como os atos necessários à sua execução¹⁷⁵. Ora, tradicionalmente quando se pensa numa procuração associa-se à imagem de um documento que contém de forma expressa a indicação de que se trata de uma procuração, atribuindo poderes de representação a um terceiro. Mas isto pode não ser sempre assim, já que, em regra, a procuração não está sujeita a forma¹⁷⁶, exceto nos casos em que o negócio jurídico subjacente à procuração exija também uma forma especial, casos em que a procuração deverá revestir a mesma forma exigida para o negócio^{177 178}. Adicionalmente, a procuração pode ser celebrada através de uma declaração expressa, em que o constituinte declara que atribui poderes representativos ao procurador de forma expressa ou então o ordenamento jurídico português admite ainda a procuração tácita¹⁷⁹, nas situações em que é possível concluir, com toda a probabilidade, através do comportamento do representado a existência dos poderes de representação^{180 181}.

Foi até agora objeto de consideração a figura do mandato com poderes de representação¹⁸², mas existe também o instituto jurídico do mandato sem poderes de representação¹⁸³. Ora, de acordo com o Código Civil, o mandatário que atue em nome próprio adquire os direitos e assume as obrigações decorrentes dos atos que celebra, estando, posteriormente, obrigado a transferir

¹⁷⁴ V. a este respeito o Ac. do Supremo Tribunal de Justiça, no âmbito do processo n.º 1546/15.1T8CTB.C1.S1, disponível em <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/c8cfcba83ccb532c802584720031b238?OpenDocument>.

¹⁷⁵ SILVA, João Nuno Calvão da, "Procuração", *Revista da Ordem dos Advogados*, vol. II, 2007, p. 731 – 739.

¹⁷⁶ V. artigo 219.º do CC.

¹⁷⁷ Cf. n.º 2 do artigo 262.º que dispõe que a procuração, salvo disposição em contrário, revestirá a forma exigida para o negócio que o procurador deva realizar.

¹⁷⁸ V. HÖRSTER, Heinrich Ewald, *A Parte Geral do Código Civil Português – Teoria Geral do Direito Civil*, Coimbra, Almedina, 1992, p. 483 – 487.

¹⁷⁹ No ordenamento jurídico alemão a procuração tolerada (*duldungsvollmacht*) corresponde à procuração tácita no ordenamento jurídico português e ocorre quando alguém se arroga titular de poderes de representação de outrem que, embora não lhos tenha expressamente concedido, tem conhecimento daquela situação e tolera-a.

¹⁸⁰ O artigo 217.º do CC, no seu n.º 2 esclarece ainda que o carácter formal da declaração não impede que ela seja emitida tacitamente, desde que a forma tenha sido observada quanto aos factos de que a declaração se deduz.

¹⁸¹ V. VASCONCELOS, Pedro Pais, *Teoria Geral do Direito Civil*, 8.ª edição, Coimbra, Edições Almedina S.A, 2015, pp. 305 – 307.

¹⁸² Cf. artigo 1178.º do CC.

¹⁸³ V. artigo 1180.º e seguintes do CC.

para o mandante os direitos adquiridos na execução do mandato^{184 185}. Para Fernando Pessoa Jorge, o mandato sem poderes de representação visa a interposição de pessoa num determinado ato ou negócio jurídico, ou seja, um terceiro, a quem não pertencem os interesses em causa, pratica um ato jurídico em vez do titular daqueles interesses¹⁸⁶. Ora, salvo melhor opinião, diríamos que a figura do mandato sem representação não se coaduna com a atividade do empresário desportivo, visto que este, em regra, não se compromete a celebrar negócios jurídicos pelo praticante desportivo ou pelo clube/sociedade desportiva, tendo que posteriormente transferir os direitos para estes. Portanto, na atividade vinda a descrever apenas adquire relevância a figura do mandato com poderes de representação.

Com efeito, o contrato de mandato representativo parece ser o contrato em causa na grande maioria das situações em que um empresário desportivo presta os seus serviços a um praticante desportivo, ou clube/SAD. Numa situação típica da atividade prosseguida por um empresário, o objetivo é angariar clientes para representar nas mais variadas circunstâncias. Aliás, o contrato típico celebrado entre o empresário e o seu cliente é frequentemente designado por “contrato de representação”, estando claro que não é apenas a atribuição daquela designação que é suficiente para qualificar o contrato em questão como um contrato de mandato. No entanto, ao analisar o seu conteúdo, é bastante frequente encontrar disposições onde se estabelece que o empresário passa a representar e a orientar o praticante desportivo em todos os assuntos relacionados com a sua atividade, bem como a gerir a carreira desportiva do atleta. O empresário passa assim, por exemplo, a representar um jogador, passando a diligenciar, promover e gerir a sua carreira, sendo que este atribui os poderes ao primeiro para em seu nome diligenciar, promover, negociar, contratar e assinar tudo quanto for necessário ao cumprimento do contrato. Ou seja, uma disposição deste género constitui uma procuração expressa, clausulada, pois aparece integrada num outro negócio jurídico, nomeadamente no contrato de mandato¹⁸⁷ celebrado. Para além disto, o empresário passa a diligenciar em nome do representado numa ótica de angariação de melhores

¹⁸⁴ Existem duas correntes doutrinárias sobre a questão dos efeitos do contrato de mandato sem poderes de representação. Uma – a tese da dupla transferência – entende que para o mandatário transferir os direitos ou bens adquiridos tem que celebrar um novo contrato com o mandante, onde transfere para este aqueles direitos ou bens. Ou seja, os bens ou direitos têm que previamente ingressar no património do mandante, que posteriormente fica obrigado a transferi-los para o mandante. Por sua vez, a tese da transferência imediata pressupõe que os direitos/bens, alvo de negócio celebrado pelo mandatário, ingressam diretamente na esfera jurídica do mandante, sem que tenham que ingressar previamente no património do mandatário. O ordenamento jurídico português acolhe a tese da dupla transferência no artigo 1180.º do CC, que no seu n.º 1 determina que o mandatário tem a obrigação de transferir para o mandante os direitos adquiridos durante o mandato, ou seja, a lei portuguesa exige a celebração de um novo contrato. Sobre esta questão veja-se JORGE, Fernando Pessoa, *O Mandato Sem...*, *op. cit.*, p. 283 a 368; e ainda OLIVEIRA, Nuno Teodósio, “Os empresários desportivos...”, *op. cit.*

¹⁸⁵ V. artigo 1180.º e n.º 1 do artigo 1181.º, ambos do CC.

¹⁸⁶ JORGE, Fernando Pessoa, *O Mandato Sem Representação*, Coimbra, Livraria Almedina – Coimbra, 2001, p. 158 – 162.

¹⁸⁷ VASCONCELOS, Pedro Pais, *Teoria Geral do Direito Civil*, 8.ª edição, Coimbra, Edições Almedina S.A, 2015, p. 305. Com efeito, este autor distingue entre a procuração simples, quando é celebrada de forma isolada, da procuração clausulada, que é aquela que aparece integrada num outro negócio.

contratos de trabalho. Ou seja, este assume uma intervenção ativa, senão principal, nas negociações tendentes à conclusão de um contrato. Por exemplo, nas situações em que estas negociações decorrem entre um clube/SAD e um jogador representado, o clube nem chega a comunicar com o praticante, pois todas as comunicações passam pelo seu agente, que apenas transmite o essencial ao seu cliente, dando a este a palavra final para que tome a sua escolha no sentido de promover a celebração do contrato ou não.

A favor da qualificação deste contrato como contrato de mandato surge ainda ou outro fator que se prende com a forma de cessação deste contrato. Com efeito, não raras as vezes na outorga de um contrato de representação é integrada uma cláusula de rescisão que, normalmente, implica o pagamento de uma indemnização pela parte faltosa à contraparte. Isto é, aliás, permitido pelo RJCTPD no seu artigo 38.º, no n.º 6 e seguintes¹⁸⁸. Ora, este regime é perfeitamente conciliável com aquilo que se encontra estipulado no Código Civil sobre a revogação do contrato de mandato¹⁸⁹. Com efeito, encontra-se aí estipulado que a parte que revogar o contrato deve indemnizar a outra do prejuízo que esta sofrer se assim tiver sido convencionado¹⁹⁰ e/ou se a revogação proceder do mandante e versar sobre mandato oneroso, sempre que o mandato tenha sido conferido por tempo certo ou para determinado assunto, ou que o mandante o revogue sem a antecedência conveniente¹⁹¹.

Para além do que foi dito, a Lei 28/98, entretanto revogada pela Lei 54/2017, que estabelecia o regime do contrato de trabalho do praticante desportivo e do contrato de formação desportiva, estabelecia no seu artigo 23.º, n.º 4 que os contratos celebrados com empresários desportivos eram contratos de mandato. Ora, apesar da Lei n.º 54/2017, de 14 de julho, que ao revogar a lei anterior eliminou a qualificação do contrato do empresário desportivo como contrato de mandato, a realidade é que entendemos que na grande maioria das situações é possível encontrar um contrato de mandato na base da atividade de um empresário desportivo. No entanto, claro que há situações em que tal designação pode não ser a mais correta porque pode não estar subjacente àquela atividade as características necessárias a um contrato de mandato e assim não

¹⁸⁸ Com efeito aquele normativo apenas limita o *quantum* da indemnização quando a mesma é devida pelo praticante desportivo. O n.º 9 daquele artigo indica nessas situações o montante da indemnização não pode exceder o que resultar da aplicação do n.º 3 ao período remanescente do contrato, i.e., o n.º 3 identifica o limite que pode ser estipulado como contrapartida da atividade do empresário ao praticante desportivo, limite que se fixa em 10% do montante da retribuição auferida por este. Isto quer dizer que no caso de um jogador romper a ligação contratual pré-estabelecida, e na eventualidade de se ter estipulado uma indemnização para esse efeito, tal montante não pode exceder o valor que teria que ser pago ao empresário até ao término do contrato. No nosso entendimento, este preceito pretende limitar situações abusivas, em que os empresários incluem nos seus contratos valores milionários de rescisão, sem qualquer justificação para tal. Assim, desta forma ficam acauteladas as expectativas do empresário com o contrato celebrado, sem que tal seja desproporcionalmente penoso para o praticante desportivo.

¹⁸⁹ V. artigo 1172.º do CC.

¹⁹⁰ V. alínea a) daquele preceito.

¹⁹¹ Cf. alínea c) do mesmo normativo.

ficam essas situações excluídas do âmbito da atividade de um empresário desportivo, para efeitos daquela lei. Assim, apesar de defendermos que, em regra, a atividade de um empresário desportivo encontra-se subordinada a um contrato de mandato, é importante fazer uma análise casuística do caso em apreço, porque pode suceder não se estar perante aquele tipo de contrato.

4.1.4. Conclusão

Um contrato pode ligar várias partes, titulares de interesses conciliáveis entre si. Para além das partes de um contrato, por vezes, intervêm nos mesmos outras pessoas que são chamadas para neles colaborarem. Isto é precisamente o que sucede com os empresários desportivos. Por exercerem bastantes funções, qualificar o contrato subjacente à atividade destes atores revela-se uma tarefa bastante difícil. Apesar de à primeira vista ser utilizado o termo intermediário para designar estas figuras desportivas, a realidade é que tal não ajuda na qualificação dos respetivos contratos celebrados. Esta é uma questão mais complicada, não havendo consenso na doutrina sobre tal qualificação jurídica destes negócios.

Como já foi referido, o conceito de intermediação é bastante lato, contendo em si várias realidades¹⁹². Com efeito, pode abarcar a figura dos mandatos e ainda outras realidades como a mediação. O Tribunal da Relação de Lisboa já se pronunciou sobre a questão da natureza jurídica destes contratos, num processo onde estava em causa apurar se o contrato de intermediação celebrado entre um empresário e uma S.A.D era inexistente pelo facto do intermediário não se encontrar registado na federação. Sobre a atividade do empresário o mesmo Tribunal disse que “[a] atividade do empresário desportivo, considerando as noções acabadas de transcrever e o mais acima dito, pode ter na sua génese contratos que lhe permitam celebrar contratos desportivos por conta e até em nome do seu cliente (cliente que poderá ser a entidade empregadora ou formadora, ou poderá ser o praticante de desporto), assim como pode ter na sua origem contratos que lhe permitam apenas atividades materiais ou jurídicas secundárias com vista à aproximação das futuras partes em contratos desportivos. Pode, ainda a atividade do empresário desportivo alicerçar-se num contrato com amplos poderes de gestão e representação, mas a atividade no caso concreto ficar-se pela aproximação e facilitação de contratos nos quais não

¹⁹² Com efeito, a Convenção sobre a lei aplicável aos contratos de mediação e à representação, define intermediário como alguém que age por conta de outrem junto de um terceiro, tenha ou não poderes de representação, quer a sua atividade se limite à fase contratual, quer inclua a celebração do contrato, e quer, ainda, se trate de atividade habitual ou ocasional. Ou seja, inclui-se aqui os representantes, mandatários sem representação, comissários, mediadores e gestores de negócios, excluindo-se os sujeitos que agem por conta própria e que numa aceção económica são considerados intermediários, tais como concessionários, franquizados e outros distribuidores.

intervém, nem em representação, nem por conta.”¹⁹³. Ou seja, consoante aquilo que é contratualizado entre o empresário e a entidade/sujeito que o contrata é que vai definir o âmbito de atuação do primeiro, nomeadamente se vai ter uma intervenção mais ativa e representativa ou meramente mediadora de negociações. Ou seja, é sempre necessário proceder a uma análise casuística das situações, o que implica uma análise concreta dos contratos em questão.

Com efeito, na prática, é recorrente a conciliação de duas figuras no âmbito da intervenção contratual dos praticantes desportivos – a do empresário desportivo e a do intermediário. O empresário desportivo tem, em regra, uma prestação a longo prazo¹⁹⁴, em que assume a gestão da carreira desportiva do jogador, bem como assume poderes representativos, passando a representar o jogador junto das demais entidades desportivas. Nestes casos está-se perante a verdadeira figura do empresário desportivo, que labora através de um contrato de mandato com poderes de representação, nos termos explicitados *supra*.

Por outro lado, é ainda frequente a figura dos intermediários. Pois bem, na linguagem corrente esta designação é dada às figuras que atuam em nome de um praticante desportivo, com o propósito de obter para este um contrato de trabalho com condições vantajosas. A diferença entre esta figura e a primeira, é que esta tem uma atuação ocasional e limitada no tempo, já que apenas visa a celebração de um contrato de trabalho. Entendemos que a designação de intermediário deve ser interpretada num sentido restrito, porque, tal como já foi explicado, este é um conceito jurídico muito abrangente. Ora, nos casos em que se está perante uma atividade deste género, pode ser equacionada a possibilidade de na base desta atuação se encontrar um contrato de mediação. Foi dito na descrição do contrato de mediação que este pressupõe a imparcialidade por parte do mediador durante toda a sua intervenção, o que implicaria que não atuasse por conta de nenhuma das partes da relação contratual, sob pena de violar aquela imparcialidade. No entanto, há autores como Fernando Pessoa Jorge que entendem que existem dois tipos de mediação. Desta forma, pode estar em causa a mediação em sentido restrito, que pressupõe a atuação independente por parte do mediador, de forma a que não esteja a representar os interesses específicos de uma das partes, mas também pode estar em causa uma segunda modalidade da mediação em que o mediador atua nos interesses de uma das partes contraentes. O mediador não intervém diretamente na celebração dos negócios jurídicos, mas compromete-se

¹⁹³ Ac. do TRL proferido em 06/12/2017, texto disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/7dc7f8a52e1d6995802582360030e594?OpenDocument>.

¹⁹⁴ A limitação temporal destes contratos é de dois anos, renováveis, mas não automaticamente, tem que se proceder à outorga de novo contrato – Lei n.º 54/2017, no seu artigo 38.º.

a promovê-los e a prepará-los, defendendo os interesses da parte que o contrata¹⁹⁵ ¹⁹⁶. Naturalmente, o empresário desportivo no sentido acima mencionado pode, para além desta atividade, exercer atividades pontuais de intermediação com outros sujeitos que os contratem para tal.

Note-se ainda que o empresário desportivo, atuando com base num contrato de mandato com poderes de representação, teoricamente, desde que tenha poderes para tal, pode assinar um contrato de trabalho pelo representado¹⁹⁷. No entanto, esse contrato para que seja válido vai ter que ser registado junto da Liga Portugal, no caso dos jogadores profissionais de futebol. Ora, acontece que tal federação exige que para efeitos de inscrição e registo o contrato de trabalho seja assinado pelo próprio praticante desportivo, ficando vedada a possibilidade de celebração de tal contrato mediante procuração¹⁹⁸.

Face ao que foi dito e explicado, entendemos que na atividade de intermediação desportiva é possível distinguir os empresários desportivos, que têm uma relação jurídica duradoura e mais completa com o seu cliente, dos intermediários desportivos num sentido restrito, que estabelecem com a outra parte uma relação jurídica esporádica, normalmente associados à angariação e à respetiva celebração de um contrato de trabalho desportivo. Ora, enquanto que no primeiro caso pensamos que se aplica o contrato de mandato, no segundo admitimos a possibilidade de se estar perante um contrato de mediação. No entanto, estas classificações não podem ser aplicadas cegamente, é sempre necessário fazer uma análise ao caso em questão, de modo a que se verifique se se encontram reunidos os pressupostos para tal. É certo que existem autores que entendem que o regime do contrato de mandato não se verifica nesta atividade de representação porque o mandato representativo pressupõe a prática de atos jurídicos em nome de outrem, tais como a celebração de contratos e, por sua vez, a atividade do empresário desportivo pode conter outras realidades para além dessa. Sucede que, entendemos que esse argumento não deve ser

¹⁹⁵ JORGE, Fernando Pessoa, *O Mandato Sem...*, op. cit., p. 232 e 233.

¹⁹⁶ Por exemplo, no Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 15/11/2011, disponível em www.dgsi.com, é abordada a questão da qualificação jurídica do contrato daqueles autos celebrado entre um intermediário e uma SAD e onde o Tribunal entendeu que: “Estaremos, no caso concreto, perante um verdadeiro contrato de mandato, de acordo com a definição legal constante do art. 1157 do Código Civil, “como o contrato pelo qual alguém se obriga a praticar um ou mais actos jurídicos por conta da outra”? Como já se viu, o “protocolo de acordo” em apreço, refere-se aos serviços prestados pela segunda contraente à primeira, relativos à contratação de...”

Como contrapartida pelos serviços prestados na negociação da contratação do Jogador pela primeira contraente, a primeira contraente compromete-se a pagar à segunda contraente a quantia...

A nosso ver, a referência genérica aos serviços que a Autora se obrigou a prestar no quadro da negociação da contratação do jogador, não é de molde a permitir uma conclusão segura quanto à existência de um verdadeiro contrato de mandato.

Pode bem o contrato em causa ser qualificado como um contrato de prestação de serviços (cfr. art. 1154 do Código Civil) atípico.[9]”. Ou seja, uma vez que estava em causa a prestação de um serviço de intermediação em sentido restrito, visto que o objetivo era a negociação de um contrato, então parece-nos que o que estava realmente em causa era um contrato de mediação.

¹⁹⁷ Cf. AMADO, João Leal, *Vinculação versus Liberdade [O Processo de Constituição e Extinção da Relação Laboral do Praticante Desportivo]*, Coimbra, Coimbra Editora, 2002, p. 496.

¹⁹⁸ V. n.º 11 do artigo 75.º do Regulamento das competições organizadas pela Liga Portugal, que dispõe que para efeitos de inscrição e registo desportivo, não será válida e eficaz qualquer contrato de trabalho desportivo assinado por procurador de jogador.

acolhido. Pense-se, por exemplo, no mandato exercido pelo advogado, nem sempre a função do advogado é representar o seu constituinte na prática de atos jurídicos. Aliás, é bastante frequente a prática de intermediações a favor do seu cliente, desde negociações com outras partes a outorga de contratos (sem que haja intervenção, apenas a redação de um contrato). Ou seja, há uma pluralidade de atos que o advogado pode praticar para além da representação na típica ação judicial. E se nesses casos não se suscitam dúvidas que se está perante um mandato, também aqui parece que a questão não se coloca, pois é certo que o empresário pode praticar atos em nome do seu cliente, jurídicos ou não. Vai depender sempre daquilo que ficou acordado e, claro, dos poderes que lhe são conferidos.

4.2. Requisitos formais do contrato de representação

Para começar, o contrato aqui em causa tem que ser reduzido a escrito, ou seja, existe uma forma legalmente exigida para a celebração destes contratos¹⁹⁹. Uma vez que a lei não prescreve qual a sanção da preterição desta exigência formal, então deve ser aplicada a regra geral da nulidade, prevista no Código Civil²⁰⁰. Para além de ter que ser reduzido a escrito, tal contrato deve conter de forma expressa a indicação de que se trata de um contrato de representação²⁰¹. Neste contrato deve ser feita uma descrição clara dos serviços prestados pelo empresário desportivo, bem como a remuneração estabelecida entre as partes²⁰². O regulamento dos intermediários da F.P.F indica quais os elementos essenciais que devem constar destes contratos, sem prejuízo da possibilidade de as partes acrescentarem outras informações que considerem pertinentes. Assim, o contrato deve conter:

- a) A identificação das partes, sendo que na identificação do intermediário deve contar o seu número de registo na F.P.F.;
- b) O âmbito do contrato, com a descrição das atividades a prestar pelo empresário;
- c) A duração do contrato ²⁰³;
- d) A remuneração do empresário pelos serviços prestados ²⁰⁴;

¹⁹⁹ Cf. n.º 2 do artigo 38.º da Lei n.º 54/2017, de 14 de julho.

²⁰⁰ Cf. artigo 220.º do CC.

²⁰¹ De acordo com o artigo 9.º do Regulamento dos intermediários da F.P.F

²⁰² Cf. artigo 38.º, n.º 2 da Lei n.º 54/2017, de 14 de julho.

²⁰³ Duração esta que não pode ser superior a dois anos, nem pode estar sujeita a uma renovação automática, nos termos do presente regulamento, bem como da Lei n.º 54/2017, de 14 de julho, no seu artigo 38.º, n.º 5.

²⁰⁴ Note-se que frequentemente nestes contratos os empresários não só representam o jogador para efeitos das negociações e intermediações nos contratos de trabalho, mas também na celebração de contratos relacionados com o direito de imagem. Nestes casos, em que existe mais do que um serviço prestado, deve constar da cláusula sobre a remuneração, qual é que é a percentagem (e a base de incidência da mesma) por cada um dos serviços prestados e deve conter ainda as respetivas condições de pagamento.

- e) As condições de pagamento ²⁰⁵;
- f) Data de assinatura;
- g) Cláusulas de rescisão, caso existam ²⁰⁶;
- h) Assinaturas das partes ²⁰⁷;
- i) Quando a parte contrária é um praticante desportivo acresce a obrigação de constar do contrato que lhe foi entregue uma cópia do mesmo.

Adicionalmente, o contrato de representação tem que ser outorgado antes do início da atividade por parte de empresário e uma cópia do mesmo tem que ser depositado na F.P.F. A partir do momento em que um clube ou um praticante desportivo passam a ser representados por um intermediário, então qualquer contrato de transferência e qualquer contrato de trabalho que venha a ser celebrado com o recurso a serviços de intermediário devem conter essa menção, bem como o nome e a assinatura do intermediário em questão, e ainda o respetivo número de registo na federação. Na eventualidade de o clube ou o jogador não terem recorrido aos serviços do intermediário então tal facto também deve estar expressamente consignado no contrato²⁰⁸.

Não raras as vezes, há intermediários que exercem as suas funções sem se encontrarem registados na F.P.F, levando a que o contrato celebrado entre estes e o seu cliente seja nulo, nos termos *supra* explicados. A declaração de nulidade tem efeito retroativo, devendo ser restituído tudo o que tiver sido prestado²⁰⁹. Mas numa situação em que o empresário desportivo já prestou os seus serviços, em bom rigor, não há maneira de o cliente restituir os serviços que lhe foram prestados. Nesta questão a jurisprudência não é unânime, havendo Acórdãos que entendem que uma vez que não é possível restituir os serviços prestados, então quem beneficiou dos mesmos deve restituir o valor correspondente à atividade que beneficiou²¹⁰. Por sua vez, existe jurisprudência que entende que o contrato celebrado por empresário sem registo na F.P.F. contém

²⁰⁵ Que irão ser abordadas na secção a seguir.

²⁰⁶ Com efeito, as partes podem acordar que em caso de incumprimento do contrato atribui à parte lesada o direito de resolver o contrato com justa causa e com efeitos imediatos. Também podem acordar que a parte que incumpra os seus deveres indevidamente fica obrigada a indemnizar a parte contrária, podendo ficar desde logo acordado qual o montante daquela indemnização. Cf. artigo 38.º, números 6, 7, 8 e 9 da Lei n.º 54/2017, de 14 de julho.

²⁰⁷ Sendo que é obrigatório o reconhecimento da assinatura do jogador, quando o contrato é celebrado com este.

²⁰⁸ Cf. artigo 10.º, n.º 5 e n.º 6 do Regulamento dos intermediários da F.P.F.

²⁰⁹ Cf. artigo 289.º do CC.

²¹⁰ Sobre esta posição veja-se o Ac. do Tribunal da Relação de Lisboa, de 23/03/2021, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/dadd6195f964dbb3802586a90033e2d8?OpenDocument>, que dispõe o seguinte:

“III - Mesmo que o contrato devesse ser tido por inexistente, não podendo o tempo voltar atrás e a ré restituir os serviços efectivamente prestados pela autora – ou seja, não sendo já possível à ré abster-se de tirar partido da actividade de intermediação levada a efeito pela autora, pois dessa actividade beneficiou celebrando os contratos por ela visados que lhe permitem receber agora elevada quantia com a transferência do jogador para novo clube –, deveria a ré restituir valor correspondente à actividade de que beneficiou.”

uma impossibilidade objetiva de cumprimento por parte daquele, não podendo ser exigido o pagamento de uma remuneração que apenas teria direito se fosse um intermediário registado²¹¹.

5. A remuneração

O pagamento, bem como o modo de pagamento, dos serviços de intermediação ou representação prestados por intermediários desportivos deve constar do respetivo contrato de prestação de serviços realizado²¹². O regulamento da F.P.F determina no seu artigo 11.º que o montante acordado é calculado tendo por base o rendimento bruto correspondente ao período de duração do contrato. O mesmo preceito contém uma limitação (supletiva) do montante total de remuneração permitido por transação. Tal limitação é supletiva, pois consta do próprio preceito que se aplica “salvo em acordo em contrário”, assim a remuneração do intermediário não pode exceder 5%:

- a) Do rendimento bruto do jogador correspondente ao período de duração do contrato, se estiver em causa a representação de um jogador na celebração de um contrato de trabalho;
- b) Do rendimento bruto do jogador correspondente ao período de duração do contrato de trabalho, se estiver em causa a representação de um clube na celebração de um contrato de trabalho com um jogador;
- c) Do eventual prémio de transferência pago em relação à transferência de um jogador, quando esteja em causa a representação de um clube num contrato de transferência de jogador.

A Lei n.º 28/98 de 26 de junho continha uma disposição com o mesmo sentido quanto aos limites da remuneração dos empresários, prescrevendo também de forma supletiva o limite de 5% do montante global do contrato. Com a revogação desta lei pela 54/2017, de 14 de julho, houve

²¹¹ V. Ac. Tribunal da Relação de Lisboa, de 08/06/2021, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/709e45d8669e3565802586f8003add59?OpenDocument>, que dispõe o seguinte: “7 - O registo como intermediário desportivo junto da entidade federativa competente é condição necessária para o exercício regular dessa atividade económica (Art. 36.º n.º 1 da Lei n.º 54/2017 de 14/7). 8 - Não se encontrando o Autor licenciado para o exercício da atividade de intermediário desportivo para o segundo ano de vigência do contrato de intermediação dos autos, existe uma impossibilidade objetiva de cumprimento desse contrato pela sua parte (cfr. Art. 36.º n.º 1 da Lei n.º 54/2017 de 14/7), não podendo exigir, nessas condições, o cumprimento da correspondente obrigação de exclusividade por parte do Réu, nem o pagamento duma remuneração a que só poderia ter direito caso fosse um intermediário desportivo registado.” Também o Ac. do mesmo Tribunal, de 16/03/2017, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/-/6529DF6C0BF90169802580FE004BC74A> vai no mesmo sentido, tendo determinado que: “Assim, parece-nos, qualquer que pudesse ser a forma contratual aplicável à atividade que o Autor concretamente tivesse tido, sempre a sua integração no aspecto de actividade que integra o conceito de empresário desportivo haveria de levar à aplicação do artigo 23º nº 4 da Lei 28/98 no caso do empresário português ou aqui residente, não estar registado na Federação Portuguesa de Futebol. Afirmamos, em conclusão, que o contrato entre Autor e Ré por via do qual aquele representou os interesses desta na contratação do jogador, e no qual as partes acordaram no pagamento de 10% de comissão, é juridicamente inexistente, não podendo produzir qualquer efeito, e concretamente também não produzindo qualquer efeito o mencionado acordo de pagamento.”

²¹² V. artigo 38.º, n.º 2 da Lei 54/2017, de 14 de julho.

uma alteração na disposição que contém a regra dos limites da remuneração. Agora, apenas se prevê uma limitação para a remuneração paga pelos praticantes desportivos e a mesma limitação não é derogável, mas sim imperativa. Assim, no artigo 38.º no seu n.º 3 é dito que a remuneração paga pelo praticante não pode exceder 10% do montante líquido da sua retribuição e o dever de pagamento apenas se mantém enquanto o contrato de representação ou intermediação estiver em vigor.

Com esta disposição parece que se levantam duas questões em relação aos pagamentos efetuados pelos jogadores. A primeira diz respeito ao montante da remuneração, pois enquanto que pelo regulamento da F.P.F. a remuneração tem um limite supletivo de 5%, ou seja, em bom rigor, o montante acordado pode ser superior se assim ficar estipulado desde o início, por sua vez a lei veio agora determinar que o limite, e desta vez de forma imperativa, é fixado em 10%. Por outro lado, surge a questão da base de incidência daquele limite, pois pelo regulamento, a percentagem de remuneração acordada incide sobre o rendimento bruto correspondente à duração do contrato. Por sua vez, a lei vem determinar que a percentagem da remuneração incide sobre o montante líquido.

Ora, quanto à primeira questão parece apenas que a lei veio impor um limite máximo imperativo cumulável com aquele que se encontrava desde já estabelecido pelo regulamento. Com efeito, assim, os intermediários podem estabelecer uma percentagem variável até 10% como forma de pagamento pela sua prestação de serviços, e no caso de nada ficar acordado então é de se aplicar no máximo uma taxa de 5%. Sucede que, surge aqui outra questão, pois nem o regulamento da F.P.F., nem a lei, especificam se há (e sim qual é) a limitação da remuneração sobre a prestação de serviços sobre direitos de imagem. Não raras as vezes os empresários desportivos ao celebrarem os contratos com os praticantes desportivos incluem nas suas funções a representação daqueles perante a atual entidade patronal e ainda possíveis entidades patronais, mas também asseguram a sua representação perante interessados em adquirir os direitos de imagem do jogador. Ou seja, perante esta dualidade de funções, será que são aplicados os limites estabelecidos para a representação em situações de celebração de contratos de trabalho e/ou transferência? Pois bem, apesar de o regulamento da F.P.F. não fornecer a resposta a esta questão, parece que a resposta se encontra na Lei n.º 54/2017, de 14 de julho. Com efeito, o artigo 38.º, n.º 3 dispõe que: “no caso de contrato de representação ou intermediação celebrado com um empresário desportivo e um praticante desportivo, a remuneração paga pelo praticante não pode exceder 10% do montante líquido da sua retribuição e o dever de pagamento apenas se

mantém enquanto o contrato de representação ou intermediação estiver em vigor. Ora, da leitura deste preceito, é de concluir que não há uma distinção entre os serviços que podem ser prestados num contrato de representação. Ou seja, enquanto que no regulamento dos intermediários da F.P.F. existe uma descrição de alguns serviços e a respetiva remuneração supletiva aplicável, a lei é indiferente às várias modalidades dos serviços dos empresários, aplicando-se de forma genérica o limite dos 10% sobre o montante líquido auferido pelo praticante desportivo pela outorga de qualquer contrato em que tenha recorrido aos serviços do intermediário.

Quanto à segunda questão é que podem surgir mais complicações. Com efeito, não é igual determinar que a taxa de pagamento incide sobre o montante líquido ou o sobre o montante bruto, já que, os salários brutos auferidos por praticantes desportivos podem atingir valores muito altos, estando também sujeitos a descontos mais altos, ou seja, aquilo que o praticante efetivamente recebe pode ser bastante diferente daquilo que é à primeira vista pago. Pois bem, de uma perspetiva de hierarquia de fontes de direito, esta questão nem se coloca, pois, a lei tem valor superior a um regulamento emitido por uma federação desportiva. Mas mais do que isso, parece que a solução adotada pela lei é mais justa e protetora dos representados, neste caso o praticante desportivo, garantindo que o pagamento que será feito por este ao empresário incidirá sobre o rendimento efetivo e disponível pelos mesmos. Claro que se poderá sempre argumentar que também os empresários terão que pagar os seus impostos. No entanto, esse fator pode ser tido em consideração na definição da percentagem cobrada pelos seus serviços, podendo esta ir até aos 10% do rendimento dos jogadores.

O regime remuneratório dos empresários desportivos tem ainda uma especificidade pouco usual, que se prende com a identificação do devedor efetivo daquela remuneração. A regra é que quem contrata com o empresário desportivo é quem tem a obrigação de lhe pagar pelos serviços prestados, quer seja o clube/SAD ou o praticante desportivo. No entanto, no decorrer desta atividade é bastante usual que ao representar um jogador, por exemplo, a obrigação de remunerar o empresário recaia sobre a entidade patronal. Isto é, pense-se, por exemplo, numa celebração de um contrato de trabalho entre um jogador e uma SAD, em que o jogador é representado por um empresário, tendo sido este quem conseguiu angariar aquele negócio. Já foi dito que na outorga do contrato tem que constar a menção de que o contrato foi intermediado e o empresário tem que assinar o mesmo. Terminada a transação, não raras as vezes, o jogador e o seu empresário acordam com a SAD ou clube que esta é quem paga a remuneração devida ao

empresário desportivo. Ora, apesar de parecer um negócio inusitado, o regulamento da F.P.F. permite exatamente esta sub-rogação²¹³.

6. Tributação decorrente da atividade dos empresários desportivos

Depois de se perceber como funciona a atividade e remuneração de um empresário desportivo cumpre averiguar como é que efetivamente irá ser tributada essa prestação de serviços. Tendo em vista vir esclarecer o enquadramento fiscal da atividade dos empresários desportivos na celebração dos contratos de cedência, aquisição e renovação dos direitos desportivos dos jogadores, a DGI procedeu à publicação da circular n.º 15/2011. Assim, quanto ao conceito de empresário desportivo para efeitos fiscais, a circular determina que “considera-se empresário desportivo ou agente de jogadores a pessoa singular ou coletiva que, estando devidamente credenciada, exerça a atividade de representação ou intermediação, ocasional ou permanente, mediante remuneração, na celebração de contratos desportivos”²¹⁴. Ou seja, o conceito apresentado vai de encontro à definição apresentada pela Lei n.º 54/2017, de 14 de julho, nomeadamente no que respeita ao n.º 1 do artigo 36.º e ao artigo 37.º. Adicionalmente, a circular acrescenta que existe incompatibilidade de representação das duas partes no contrato. Ou seja, o empresário apenas pode representar uma das partes da relação contratual, o que vai de encontro àquilo prescrito pela lei mencionada *supra*, no seu artigo 36.º, n.º 2.

De acordo com o conceito de empresário desportivo ou agente de jogadores pode estar em causa uma pessoa singular ou uma pessoa coletiva. Ora, isso terá consequências a nível da tributação destes sujeitos passivos, posto que, estando em causa uma pessoa singular, esta verá o seu rendimento tributado em sede de IRS, enquanto que estando em causa uma pessoa coletiva, esta verá o seu rendimento tributado em sede de IRC. Para além destes impostos, um empresário desportivo é ainda sujeito passivo de IVA. Assim sendo, para que se consiga proceder a um correto enquadramento fiscal desta atividade, ter-se-á que percorrer a tributação em sede de cada um destes impostos.

²¹³ Cf. artigo 11.º, n.º 6 do regulamento dos intermediários da F.P.F., onde se pode ler: “Após a conclusão da transação, o jogador pode dar o seu consentimento escrito ao clube para que este pague ao Intermediário em seu nome”.

²¹⁴ V. a este respeito a Circular n.º 15/2011, imitada pelas Finanças, texto disponível em http://www.taxfile.pt/file_bank/news2411_6_1.pdf.

6.1. Tributação dos empresários que exercem a sua atividade como pessoa singular

Primeiramente será feito o enquadramento dos rendimentos dos empresários desportivos que exercem a sua atividade em nome individual. Porém, também aqui é possível distinguir duas situações. Podemos encontrar um empresário desportivo que exerça a atividade por sua conta, estando, portanto, perante um empresário a título individual ou então podemos estar perante um empresário que trabalhe para uma empresa cujo escopo lucrativo se prenda com a gestão de carreiras desportivas e com atividades de representação e intermediação, estando-se, portanto, perante um trabalhador dependente.

6.1.1. Tributação do empresário que exerce a sua atividade por conta própria

6.1.1.1. Em sede de IRS

Com efeito, estão aqui em causa os empresários que exercem por sua conta e risco as atividades de intermediação e representação de jogadores de futebol. Em bom rigor, cabem aqui nesta categoria os empresários desportivos que angariam os seus clientes e, como tal, acabam por ter um contacto direto com os “seus” jogadores, clubes ou treinadores. Nesta categoria, a atividade desenvolvida pode ser feita a nível contínuo, com uma componente permanente, ou seja, através de um contrato de prestação de serviços com a duração de uma ou duas épocas, por exemplo²¹⁵. Mas também se configura possível estar perante uma prestação pontual de serviços, em que os serviços do empresário desportivo são contratualizados para uma situação específica, espontânea.

A nível de enquadramento fiscal, estão em causa rendimentos que irão ser tributados em sede de IRS, uma vez que se trata de rendimentos obtidos por uma pessoa singular e tais rendimentos serão enquadrados na categoria B, destinada à tributação dos rendimentos empresariais e profissionais, podendo ser aqui inseridas as situações em que se verifique uma independência económica e jurídica²¹⁶. Com efeito, o CIRS considera rendimentos empresariais e profissionais os auferidos no exercício, por conta própria, de qualquer atividade de prestação de serviços, incluindo as de carácter científico, artístico ou técnico, qualquer que seja a sua natureza, ainda que conexa com a atividades comerciais, industriais, agrícolas, silvícolas ou pecuárias²¹⁷.

²¹⁵ Sem esquecer que a duração máximo do contrato de prestação de serviços celebrado por empresários desportivos é de dois anos, nos termos do artigo 38.º, n.º 4 *in fine*, da Lei n.º 54/2017, de 14 de julho.

²¹⁶ ROCHA, Joaquim Freitas da, *Apontamentos de Direito Tributário...*, *op. cit.*, p. 45.

²¹⁷ Cf. artigo 3.º, n.º 1, al. b) do CIRS.

Sendo considerado residente nos termos do artigo 16.º do CIRS, então estes sujeitos passivos terão todos os seus rendimentos tributados em sede de IRS, incluindo os obtidos fora de Portugal²¹⁸.

Existem muitas atividades que podem ser subsumíveis no conceito de “prestação de serviços”, assim, de forma a auxiliar a delimitação de algumas dessas mesmas atividades é necessário recorrer à Portaria n.º 1011/2001, de 21 de agosto, que aprova a tabela de atividades sujeitas a IRS²¹⁹. Ora, se se fizer uma leitura de tal Portaria rapidamente se percebe que a atividade de intermediação, ou gestão de carreiras, ou empresário desportivo, não consta de forma explícita daquele elemento normativo. Não obstante, para a Autoridade Tributária, as atividades de desportistas, árbitro, treinadores desportivos, *scouting* e demais agentes desportivos, exercidas por sujeitos passivos de IRS, devem estar enquadradas na CAE “93192 – Outras Atividades Desportivas, n.e.”, pois compreende as atividades de atleta, árbitro, cronometrista e outros desportistas independentes, ou então devem ser enquadradas no código do CIRS n.º “1323 – Desportistas” que engloba, não só os atletas/praticantes desportivos, como também todos os agentes desportivos participantes em atividades desportivas²²⁰. Ou seja, pela abrangência dada à denominação de “desportistas” para efeitos daquela Portaria parece que a AT enquadraria também aqui a atividade do empresário desportivo, uma vez que se trata de uma atividade conexas com o desporto. Caso assim não se entenda, a AT defende que poder-se-ia sempre enquadrar na atividade residual do CIRS sob o número “1519 – Outros prestadores de serviços”. Esta não é uma distinção meramente teórica, como melhor se demonstrará *infra*, o enquadramento desta atividade terá consequências a nível da tributação destes rendimentos, nomeadamente no que toca ao apuramento do rendimento líquido sujeito a tributação.

Posto isto, cumpre agora averiguar quais as deduções específicas a aplicar, de modo a se determinar o rendimento líquido obtido pelo sujeito passivo que auferiu rendimentos da categoria B. Podem ser utilizados dois métodos: o do regime simplificado de tributação e o regime da contabilidade organizada²²¹. O regime regra, aplicável de forma supletiva, é o regime simplificado de tributação. Com efeito, todos os sujeitos passivos que não manifestem opção de afastamento deste regime estão por ele abrangidos, desde que no exercício da sua atividade não tenham auferido no ano anterior rendimentos que ultrapassem o montante anual ilíquido de 200.000,00€. A aplicação deste regime cessa quando aquele montante é ultrapassado em dois anos

²¹⁸ V. artigo 15.º, n.º 1 CIRS.

²¹⁹ ROCHA, Joaquim Freitas da, *Apostamentos de Direito Tributário...*, op. cit., p. 49.

²²⁰ Cfr. informação vinculativa emitida no âmbito do processo n.º 7/2018, sobre o enquadramento da atividade de desportista – treinador de futebol e “scout”, texto disponível em https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/rendimento/cirs/Documents/PIV_13050_Cat_B_Enquadramento_atividade_desportista_treinador_futebol.pdf [26/08/2022].

²²¹ V. artigo 28.º do CIRS.

consecutivos ou quando o seja num ano, mas em montante superior a 25%, caso em que a tributação pelo regime da contabilidade organizada se faz a partir do período de tributação seguinte ao da verificação de qualquer desses factos. Isto sem prejuízo de os sujeitos abrangidos por este regime optarem pela determinação dos rendimentos com base no regime da contabilidade organizada²²².

O método do regime simplificado de tributação resulta numa tributação aproximada, ou seja, aqui não se irá apurar com rigor o valor efetivamente auferido pelo sujeito passivo em questão, bastando-se apenas por uma verdade material aproximada. Este método visa essencialmente não sobrecarregar sujeitos passivos que auferam rendimentos mais baixos com elevados custos contabilísticos. Assim, para se apurar o rendimento líquido, o legislador fiscal, consagrou a aplicação ao rendimento bruto determinados coeficientes, constantes do artigo 31.º do CIRS. Da leitura daquele preceito salta à vista a alínea b) que determina a aplicação de um coeficiente de 0,75 aos rendimentos das atividades profissionais *especificamente* previstas na tabela da Portaria n.º 1011/2001, de 21 de agosto. Como se viu, a AT ao considerar como atividade de desportistas, e, portanto, enquadráveis naquela tabela, as atividades de treinador e de “scout”, parece que também enquadraria aqui a atividade do empresário desportivo, já que se encontra intrinsecamente ligada à atividade dos desportistas em sentido restrito, i.e., atletas. A ser assim, ao rendimento bruto dos sujeitos passivos que exercem a atividade de intermediação desportiva, e que estão enquadrados no regime simplificado, vão ser sujeitos à aplicação do coeficiente de 0,75. No entanto, e salvo melhor opinião, não parece que esta atividade deva ser ali enquadrada. Com efeito, está a conferir-se muita abrangência ao termo “desportistas”, o que não pode ser aceite. Se de facto o legislador quisesse englobar na categoria de desportistas as profissões conexas com tal atividade teria feito, tal como fez com a atividade dos médicos e dentistas e tal como o fez com a atividade dos professores, por exemplo. Mas a realidade é que o legislador apenas colocou naquele normativo a palavra desportistas e parece que a AT pretende dar àquele termo uma abrangência que não estava prevista. Para além de que, para efeitos da alínea b) do artigo 31.º do CIRS, é dito que se aplica aquele coeficiente aos rendimentos especificamente previstos na Portaria, o que não se verifica, pois não se encontra especificamente previsto naquele normativo a atividade dos intermediários ou empresários desportivos. Assim sendo, a atividade exercida pelos empresários desportivos teria que subsumir-se na categoria

²²² Caso um sujeito passivo pretenda optar por este regime, tal pretensão deve ser informada na declaração de início de atividade, ou então, até ao fim do mês de março do ano em que pretendem alterar a forma de determinação do rendimento, mediante apresentação de declaração de alterações. Esta alteração mantém-se válida enquanto o sujeito passivo não entregar uma declaração de alterações, a qual produzirá os seus efeitos a partir do próprio ano em que é entregue, desde que seja entregue até ao fim do mês de março – cf. artigo 28.º, n.º 4 e n.º 5 do CIRS.

residual “1519 Outros prestadores de serviços. Ora, não estar prevista naquela tabela não significa que a atividade não estará sujeita a tributação, existem regras para as atividades que ali não se enquadrem. A ser assim, parece que no âmbito do artigo 31.º já não se enquadrará a atividade no âmbito da al. b) do n.º 1, mas antes na alínea c), que determina a aplicação do coeficiente 0,35 aos rendimentos de prestação de serviços que não previstos nas alíneas anteriores²²³. Ao enquadrar-se a atividade dos intermediários no código “1519”, como categoria residual, destinada a “[o]utras actividades exclusivamente de prestação de serviços”, a mesma deixa de se encontrar “especificamente prevista na tabela a que se refere o artigo 151.º”, requisito para que seja aplicado o coeficiente da al. b) do n.º 1 do artigo 31.º. Se assim não fosse, não adiantaria que o CIRS contivesse a alínea c) que determina que se aplica o coeficiente de 0,35 aos rendimentos de prestação de serviços não previsto nas alíneas anteriores, porque em bom rigor todas as atividades acabam por ser subsumíveis na categoria residual da Portaria n.º 1011/2001. Aliás, o CAAD já se pronunciou sobre esta questão, num processo em que tratava de se enquadrar nas alíneas do artigo 31.º do CIRS a atividade de um árbitro de futsal. Nesse processo, o Tribunal entendeu que o envolvimento e a importância de um árbitro para a realização dos eventos desportivos, i.e., jogos de futsal, não pode ser considerada como fator determinante para julgar aqueles profissionais como desportistas, sob pena de se ter que considerar como tal todos os envolvidos no fenómeno desportivo, como os médicos, dirigentes, empresários, entre outros. Assim, o que releva para incluir um profissional na tabela do artigo 151.º é a concreta atividade exercida pelo sujeito passivo, não apenas o seu envolvimento no fenómeno desportivo e a sua qualificação como agente desportivo. Desta forma, o Tribunal entendeu que se deve atender à atividade que real e especificamente é exercida, tendo concluído pela aplicação do coeficiente de 0,35 ao invés do 0,75²²⁴.

O outro método disponível que permite apurar o rendimento líquido da categoria B é o regime da contabilidade organizada permite apurar o rendimento líquido de forma exata. Para se proceder então ao cálculo deste valor, o CIRS remete²²⁵ para as regras estabelecidas para apurar o rendimento das pessoas coletivas residentes em Portugal e que exercem a título principal uma

²²³ Os rendimentos previstos nas alíneas anteriores são os respeitantes à venda de mercadorias e produtos, bem como às prestações de serviços realizadas no âmbito de atividades de restauração e bebidas e de atividades hoteleiras e similares, com exceção das desenvolvidas no âmbito de estabelecimentos de alojamento local na modalidade de moradia e apartamento [al. a)]; e rendimentos derivados das atividades profissionais especificamente previstas na tabela a que se refere o artigo 151.º [al. b)].

²²⁴ V. decisão do do CAAD, no âmbito do processo n.º 22/2020-T, disponível em https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_irs=1&s_processo=&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=comissionista&id=5163.

²²⁵ V. artigo 32.º do CIRS.

atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola. A ideia subjacente ao CIRC é que para obter o rendimento líquido tem que se deduzir aos ganhos²²⁶ os custos²²⁷ com a atividade.

Independentemente do regime de dedução específica escolhido, o resultado que aí for apurado será englobado, nos termos do artigo 22.º do CIRS e, consequentemente, irá estar sujeito à aplicação das taxas gerais de IRS, previstas no artigo 68.º do CIRS²²⁸. O resultado obtido será ainda alvo das deduções específicas constantes do artigo 78.º e seguintes do CIRS.

Nesta fase serão ainda deduzidos os montantes retidos na fonte ao longo do ano fiscal, nos termos do artigo 101.º do CIRS. De acordo com aquele preceito, as entidades que dispõem de contabilidade organizada são obrigadas a reter imposto, mediante a aplicação aos rendimentos brutos de que sejam devedoras as taxas aí previstas. Ou seja, se quem paga ao empresário desportivo dispuser de contabilidade organizada, como, por exemplo, acontece com as sociedades desportivas, então a sociedade terá que reter o montante de imposto devido aquando o pagamento ao empresário. Se o devedor dos rendimentos ao empresário desportivo não tiver contabilidade organizada, como sucede com grande maioria dos jogadores de futebol, então não se terá que efetuar a retenção na fonte, nos termos do artigo 101.º do CIRS²²⁹. Também aqui podem ser aplicadas taxas diferentes, consoante a interpretação e enquadramento que se faça da atividade desenvolvida pelo empresário desportivo. Desta forma, e no seguimento da tese defendida pela AT, seria aplicável a taxa de retenção na fonte de 25%, se se considerar que a atividade do empresário se encontra “especificamente” prevista na tabela da portaria designada *supra*. Ou então, aplica-se a taxa de 11,5%, caso se entenda que se trata de uma atividade que não se encontra especificamente prevista na tabela a que se refere o artigo 151.º do CIRS²³⁰. Para além da dedução específica dos valores das retenções na fonte efetuadas, o sujeito passivo que auferir rendimentos da categoria B pode ainda deduzir as importâncias pagas a título de pagamentos por conta, que efetuou nos meses de julho, setembro e dezembro²³¹. Com base no que foi dito, o resultado final dos cálculos de liquidação de IRS, poderá dar origem ao pagamento de imposto, caso seja positivo, ou ao reembolso, quando seja negativo.

²²⁶ A definição de rendimentos encontra-se no artigo 20.º do CIRC, que no seu n.º 1 determina que se consideram rendimentos e ganhos os resultantes de operações de qualquer natureza, em consequência de uma ação normal ou ocasional, básica ou meramente acessória. Depois o legislador enumera alguns exemplos de atividades geradoras de rendimentos para efeitos do CIRC, sendo que a lista não é taxativa, já que é dito “nomeadamente”.

²²⁷ A definição de custos pode ser encontrada no artigo 23.º do CIRC, nomeadamente no seu n.º 2 onde se encontram elencados alguns exemplos de custos para efeitos do CIRC.

²²⁸ Na eventualidade de se obter um resultado negativo ao apurar o rendimento líquido de um sujeito passivo, ou seja, se os custos forem superiores aos gastos (algo que apenas será possível através do regime de contabilidade organizada), então esse prejuízo poderá ser reportado nos exercícios seguintes, nos termos do artigo 55.º, n.º 1, al. a) do CIRS.

²²⁹ V. PEREIRA, Paula Rosado, *Manual de IRS*, 2.ª ed., Coimbra, Edições Almedina, S.A., 2019, p. 122.

²³⁰ A retenção é feita no momento do respetivo pagamento ou colocação à disposição, nos termos do n.º 8 do artigo 101.º do CIRS.

²³¹ Nos termos do artigo 102.º do CIRS.

Quanto à questão da aplicabilidade do disposto no artigo 101.º-B do CIRS, sobre a dispensa de retenção na fonte, o n.º 1 daquele preceito determina que estão dispensados de retenção na fonte os rendimentos da categoria B quando o respetivo titular preveja auferir um montante anual inferior a 12.500 euros. No entanto, o mesmo preceito, na al. a), determina que este regime fica excluído nas situações em que o sujeito passivo auferira comissões por intermediação na celebração de quaisquer contratos. Ora, consoante aquilo que foi explicado *supra* sobre a qualificação jurídica do contrato subjacente à atividade dos empresários desportivos podemos distinguir os empresários desportivos, que têm uma relação jurídica mais duradoura com a outra parte e que pode até abarcar vários serviços, dos intermediários num sentido restrito, que exercem a sua atividade de forma ocasional e que visam, essencialmente, a celebração de contratos para o seu cliente. Quanto a esta segunda forma de atividade não restam dúvidas que a mesma não se inclui no âmbito do artigo 101.º-B, n.º 1, al. a) e, por isso, os rendimentos daí provenientes não se encontram isentos de retenção na fonte, pois têm na sua base uma retribuição por conta da atividade de intermediação na celebração de contratos. Quanto aos empresários desportivos (na aceção que é por nós dada) também parece que calham na exceção deste preceito. Ora, em bom rigor estes podem ter várias funções a seu cargo, mas a remuneração, normalmente, tem sempre por base os contratos celebrados em nome do seu representado e dos quais intermediaram e isto quer sejam contratos sobre direitos de imagem, quer se trate de contratos de trabalho. Por isso, em bom rigor, também aqui parece não se poder aplicar a dispensa da retenção na fonte.

Por fim, quanto aos empresários que exerçam a sua atividade de forma independente, ou seja, sem subordinação jurídica ou económica a outra entidade, mas que, no entanto, prestem serviços a apenas uma entidade, então podem sempre optar pela tributação através das regras da categoria A²³², nos termos melhor explicados na situação dos praticantes desportivos, com as devidas alterações.

6.1.1.2. Em sede de IVA

Para além de estar sujeito a IRS, o empresário desportivo que exerça a título individual a sua atividade irá estar sujeito a IVA. Com efeito, o artigo 1.º do CIVA, na al. a) determina que estão sujeitos a IVA as prestações de serviços efetuadas em território nacional a título oneroso por um sujeito passivo agindo como tal. São considerados sujeitos passivos de IVA as pessoas singulares que de modo independente e com carácter de habitualidade exerçam a atividade de prestação de

²³² Cfr. artigo 28.º, n.º 8 do CIRS.

serviços. Também as situações em que o sujeito passivo não exerça a atividade a título permanente, como acontece nos intermediários em sentido restrito, que pontualmente podem prestar serviços de intermediação, irão ser sujeitos passivos de IVA, pois o CIVA determina que são sujeitos passivos aqueles que de modo independente pratiquem uma só operação tributável de prestação de serviços^{233 234}.

A atividade praticada pelo empresário desportivo, ou até por um intermediário, vai estar, em regra, sujeita à taxa de IVA de 23%, uma vez que não se encontra prevista nas listas anexas ao CIVA que contemplam os bens e serviços sujeitos a uma taxa reduzida ou intermédia, de 6% ou 13%, respetivamente²³⁵.

Ora, quanto ao tratamento dado em sede de IVA às operações realizadas pelo empresário desportivo e quanto à localização das mesmas, o artigo 6.º, no seu n.º 10, na alínea a) do CIVA indica que são tributáveis as prestações de serviços efetuadas por intermediários agindo em nome e por conta de outrem, quando a operação a que se refere a intermediação tenha lugar no território nacional. Ou seja, *a contrario*, se o adquirente do serviço não se encontrar estabelecido em território nacional, a prestação de serviços não é considerada como efetuada neste território, logo não será objeto de tributação em IVA em Portugal²³⁶. Ora, sobre este assunto, a circular n.º 15/2011 emitida pelas finanças veio esclarecer que aquela disposição se aplica à prestação de serviços de intermediação prestados ao jogador no âmbito da intermediação nos contratos de cedência, temporária ou definitiva. Assim, aqueles serviços, independentemente do local onde se situe a sede, estabelecimento estável ou domicílio do empresário, encontram-se sujeitos a IVA quando o adquirente dos serviços for o praticante desportivo, e a operação se localize em território nacional²³⁷. Caso a prestação de serviços naqueles termos não tenha lugar em território nacional, então já não estará sujeita a IVA em Portugal²³⁸. Se estiver em causa uma prestação de serviços a um clube/SAD então a regra será semelhante, mas com uma base legal distinta. Assim sendo, na eventualidade de estar em causa uma prestação de serviços por parte do empresário no âmbito da celebração de contratos desportivos, mas agora em nome de um clube/SAD estabelecido em território nacional, aquela operação irá estar sujeita a IVA independentemente da sede,

²³³ V. artigo 2.º, n.º 1, al. a) CIVA.

²³⁴ O conceito de prestação de serviços fornecida pelo CIVA é um conceito residual, onde se inserem todas as operações onerosas, decorrentes da atividade económica do sujeito passivo e que não constituam transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens – cf. artigo 4.º, n.º 1 do CIVA.

²³⁵ Conforme o artigo 18.º do CIVA.

²³⁶ Sobre esse assunto, este foi o entendimento dado pelas finanças no âmbito da informação vinculativa no âmbito do processo n.º 343, disponível em https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/despesa/civa/Documents/INFORMA%C3%87%C3%83O.3473.pdf [13/09/2022].

²³⁷ Isto nos termos do artigo 6.º, n.º 10, al. e) do CIVA.

²³⁸ V. artigo 6.º, n.º 9, al. e) do CIVA.

estabelecimento estável ou domicílio do prestador dos serviços (empresário desportivo)²³⁹. Caso o clube/SAD a quem o empresário desportivo presta os seus serviços não estiver estabelecido em território nacional, então tal operação não irá estar sujeita a IVA, independentemente da sede, estabelecimento estável ou domicílio do prestador de serviços²⁴⁰.

Cabendo a tributação em sede de IVA no âmbito de uma operação de prestação dos serviços do empresário, em regra, o imposto é devido e torna-se exigível²⁴¹ no momento da realização da prestação de serviços²⁴². Geralmente, a remuneração dos empresários ou intermediários prende-se com o ato da celebração do contrato visado pelas partes, seja de cedência de um jogador ou transferência. Assim, a remuneração daqueles, em regra, irá incidir sobre uma percentagem do salário que o jogador irá passar a auferir. Ora, pode acontecer que, tal como já foi dito, o empresário possa ser remunerado pela parte que o contrata, seja o praticante desportivo, seja o clube/SAD, ou então, no caso de o pagamento ser devido pelo praticante desportivo, pode ficar acordado que o clube pagará pelo jogador a remuneração devida ao empresário. Ou seja, podemos ter várias formas de pagamento. Numa primeira opção, pense-se no praticante desportivo que irá remunerar o seu empresário pelos serviços prestados. Ora, nestes casos, se o que é acordado é o pagamento de uma percentagem do seu salário auferido pelo período de trabalho estipulado, então a remuneração poderá ser paga mensalmente durante aquele período. Sendo assim, o CIVA indica que nas prestações de serviços de carácter continuado, resultantes de contratos que deem lugar a pagamentos sucessivos, considera-se que as prestações de serviços são realizadas no termo do período a que se refere cada pagamento, sendo o imposto devido individualmente em cada uma dessas prestações²⁴³. Ou seja, em cada pagamento deverá ser emitida uma fatura que deverá conter o IVA respetivo²⁴⁴, até ao quinto dia útil seguinte em que cada prestação é paga²⁴⁵. Assim, caso o prazo de emissão da fatura seja respeitado, o imposto passa a ser exigível pela AT na data da emissão da fatura. Caso aquele prazo não seja respeitado, o imposto passa a ser exigível no momento em que termina o prazo para emitir a respetiva fatura²⁴⁶.

²³⁹ Cf. artigo 6.º, n.º 6, al. a) do CIVA.

²⁴⁰ Cf. artigo 6.º, n.º 6, al. a) *a contrario*, do CIVA.

²⁴¹ Quando se fala que o imposto passa a ser devido e torna-se exigível, está-se a referir ao facto gerador de imposto e à sua exigibilidade. Com efeito, o facto gerador corresponde ao facto cuja verificação vai preencher os pressupostos legais para que o mesmo passe a ser exigível, ou seja, cria-se uma relação jurídica tributária de IVA. Por sua vez, a exigibilidade traduz-se no direito da AT em poder exigir o imposto cobrado que lhe é devido – v. NABAI, José Casalta, *Direito Fiscal*, 10.ª ed., Coimbra, Edições Almedina S.A., 2017, p. 580.

²⁴² Artigo 7.º, n.º 1 do CIVA.

²⁴³ Cf. artigo 7.º, n.º 3 do CIVA.

²⁴⁴ Nos termos do artigo 29.º, n.º 1, al. b) do CIVA, que prescreve que os sujeitos passivos devem emitir obrigatoriamente uma fatura por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, tal como vêm definidas nos artigos 3.º e 4.º, independentemente da qualidade do adquirente dos bens ou destinatário dos serviços, ainda que estes não a solicitem, bem como pelos pagamentos que lhes sejam efetuados antes da data da transmissão de bens ou da prestação de serviços.

²⁴⁵ Cf. artigo 36.º, n.º 1 do CIVA que indica o seguinte: A fatura referida na alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º deve ser emitida o mais tardar no 5.º dia útil seguinte ao do momento em que o imposto é devido nos termos do artigo 7.º.

²⁴⁶ Conforme o prescrito no artigo 8.º, n.º 1, al. a) e b) do CIVA.

Imagine-se agora que o praticante desportivo pretende remunerar o empresário pelos seus serviços, mas que o pagamento que estava acordado entre as partes seria feito de uma só vez. Nessa situação, o imposto passava a ser devido no momento da realização da prestação de serviços²⁴⁷, ou seja, no nosso entender, com a outorga do contrato intermediado, que é o culminar daquela prestação de serviços. Sendo assim, o empresário teria a obrigação de emitir a fatura no quinto dia útil posterior daquela data, o que faria com que o imposto se tornasse exigível no momento em que tal fatura é emitida ou caso não fosse emitida naquele prazo, considerava-se o imposto exigível no término legal daquele prazo, ou seja, no quinto dia útil seguinte.

Ora, no âmbito destas operações é muito frequente ser o clube/SAD que contrata o jogador a remunerar o empresário daquele, nos termos contratualizados entre estes dois últimos²⁴⁸. Nestes casos o clube pode pagar também de uma só vez ou então em duas ou mais prestações, aplicando-se o que foi dito para o pagamento pelos jogadores quanto à exigibilidade e ao facto gerador de imposto.

Por fim, realça-se a possibilidade dos empresários ou intermediários utilizarem a isenção que consta do artigo 53.º do CIVA, que prevê um regime especial de isenção de IVA. Com efeito, podem beneficiar deste regime os empresários desportivos que não possuindo contabilidade organizada, não tenham atingido no ano civil anterior um volume de negócios superior a 12.500€²⁴⁹. Para beneficiar de tal isenção, os sujeitos passivos devem apresentar uma declaração para tal durante o mês de janeiro do ano seguinte àquele em que se verifiquem os condicionalismos para tal²⁵⁰. Ao abrigo desta isenção, os empresários ao emitir as suas faturas devem nelas incluir a menção “IVA – regime de isenção”²⁵¹.

6.1.2. Tributação dos empresários que exercem a sua atividade por conta de outrem

Um outro cenário possível é o empresário desportivo exercer a sua atividade por conta de outrem, ou seja, mediante um contrato de trabalho, encontrando-se jurídica e economicamente subordinado a uma entidade. Ora, sendo assim, estes sujeitos passivos irão ter os seus rendimentos tributados segundo a categoria A, destinada aos rendimentos derivados do trabalho dependente.

²⁴⁷ Conforme o artigo 7.º, n.º 1, al. b) do CIVA.

²⁴⁸ Conforme o que é dito no regulamento aplicável aos intermediários da F.P.F. no seu artigo 11.º, n.º 6 e n.º 7.

²⁴⁹ Cf. artigo 53.º do CIVA.

²⁵⁰ Cf. artigo 54.º do CIVA.

²⁵¹ Nos termos do artigo 57.º do CIVA.

Como já foi abordada a tributação destes rendimentos na parte relativa aos jogadores de futebol/praticantes desportivos, será agora feita uma abordagem muito breve. Assim, para se apurar o rendimento líquido de um sujeito passivo com rendimentos da categoria A, aplica-se o artigo 25.º do CIRS sobre as deduções específicas aplicáveis, sendo que pode ser deduzido o montante de 4.104,00 euros ou então podem ser deduzidas as contribuições para o regime de proteção social caso essas contribuições tenham um valor superior. Obtendo-se o rendimento líquido, esse valor será englobado com os demais, se os houver, nos termos do artigo 22.º do CIRS, obtendo-se assim a matéria coletável, que irá ser sujeita à aplicação das taxas gerais e progressivas do artigo 68.º, obtendo-se agora a coleta. De seguida, aplicam-se as deduções à coleta, nos termos do artigo 78.º e seguintes do CIRS, que devem ser aplicadas pela ordem estipulada por aquele preceito e sempre dentro dos limites estabelecidos para cada dedução. É também nesta fase que vão ser deduzidas as importâncias que foram retidas na fonte ao longo do ano fiscal, nos termos dos artigos 98.º e 99.º do CIRS.

Por fim, encontra-se assim o valor final que pode resultar num valor positivo ou negativo, dando origem a pagamento ou reembolso, respetivamente. Caso o valor final seja zero, então não há nada a receber ou a pagar²⁵².

6.2. Tributação dos rendimentos obtidos pelas empresas de gestão e intermediação desportivas

Tratar-se-á agora da tributação das empresas de intermediação desportiva. Esta configura-se uma realidade bastante comum no mundo futebol, pois é frequente os praticantes desportivos serem representados por estas organizações cujo escopo lucrativo se prende com a representação daqueles sujeitos, bem como de sociedades desportivas e outros agentes relacionados com o mundo desportivo. Para além da representação desportiva, é frequente estas entidades também se dedicarem à gestão de carreiras desportivas. Com efeito, aqui, como se trata de uma pessoa coletiva já não se irá estar no âmbito da tributação em sede de IRS, mas antes IRC mantendo-se a tributação em sede de IVA.

²⁵² O artigo 95.º do CIRS dispõe ainda que se em virtude da liquidação resultar que a importância a cobrar seja inferior a 25€ ou que a importância a restituir seja inferior a 10€, então não há lugar à cobrança ou reembolso.

6.2.1. Tributação em sede de IRC

O imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas incide sobre os rendimentos obtidos por estas durante o período de tributação e ainda que tais rendimentos sejam ilícitos ²⁵³. O artigo 2.º do CIRC indica a incidência pessoal no âmbito deste imposto, ou seja, indica quais entidades é que se encontram sujeitas à tributação em sede de IRC. Deste modo, são sujeitos passivos de IRC:

- a) As sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais pessoas coletivas de direito público ou privado, com sede ou direção efetiva em Portugal;
- b) As entidades desprovidas de personalidade jurídica, com sede ou direção efetiva em território português, cujos rendimentos não sejam tributáveis em imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) ou em IRC diretamente na titularidade de pessoas singulares ou coletivas;
- c) As entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direção efetiva em território português e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a IRS.

Da leitura deste preceito, em regra, as empresas que se dedicam à atividade de intermediação ou representação desportiva, bem como à gestão de carreiras desportivas têm enquadramento na alínea a) daquele preceito, pressupondo que se tratam de pessoas coletivas residentes em Portugal ²⁵⁴. Quanto à incidência real deste imposto, uma vez que se trata de empresas, i.e., pessoas coletivas que exercem a título principal uma atividade de natureza comercial, a base do imposto é o lucro ²⁵⁵, que consiste na diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, com as correções estabelecidas pelo CIRC ²⁵⁶

²⁵⁷.

Tal como acontece em sede de IRS, a extensão de imposto é distinta consoante se esteja perante uma entidade residente ou não residente. As entidades residentes encontram-se sujeitas a uma obrigação pessoal de imposto, ou seja, pagam IRC pela totalidade dos seus rendimentos,

²⁵³ Cfr. artigo 1.º do CIRC.

²⁵⁴ Com efeito, o CIRC considera como residentes as pessoas coletivas que tenham sede ou direção efetiva em território português – cf. artigo 2.º, n.º 3.

²⁵⁵ Cf. artigo 3.º, n.º 1, al. a) do CIRC.

²⁵⁶ V. artigo 3.º, n.º 2 do CIRC.

²⁵⁷ Esta forma de obtenção do lucro tributável é denominada na doutrina por teoria do balanço – cf. NABAIS, Casalta, *Direito fiscal*, ..., op. cit., p. 528.

quer sejam obtidos em território português ou no estrangeiro, estando, portanto, abrangidas pelo *world wide income principle*. Por sua vez, as entidades não residentes têm uma obrigação de imposto mais restrita, estando sujeitas a uma obrigação real, pelo que pagam imposto apenas pelos rendimentos obtidos em Portugal, ou seja, estão sujeitas ao *source principle*^{258 259}. Nos termos do n.º 3, al. c) do artigo 4.º do CIRC, consideram-se rendimentos obtidos em território português os rendimentos provenientes da intermediação na celebração de quaisquer contratos quando o devedor tenha residência, sede ou direção efetiva em território português ou cujo pagamento seja imputável a um estabelecimento estável aí situado. A AT sobre esta questão emitiu uma informação vinculativa²⁶⁰ que veio esclarecer que os rendimentos derivados da intermediação na celebração de qualquer contrato se presumem obtidos em território português desde que tal atividade tenha sido realizada ou utilizada em tal território, cujo devedor tenha residência, sede ou estabelecimento estável em Portugal ou então cujo pagamento seja imputável a um estabelecimento estável aí situado²⁶¹. Ou seja, a AT conclui pela conjugação das subalíneas 6 e 7 daquele preceito e assim a tributação dos rendimentos derivados da atividade de intermediação depende da verificação daqueles pressupostos. Entende ainda que a verificação das condições de realização e de utilização são alternativas, ou seja, abrange as intermediações realizadas em Portugal, mas cujos efeitos se repercutem no estrangeiro, bem como as intermediações realizadas fora de Portugal mas utilizadas cá. Esclarece ainda que uma determinada atividade é considerada realizada em Portugal quando a mesma for aí material ou fisicamente executada. Por sua vez, considera a atividade utilizada em território português quando atendendo às características próprias do serviço se conclui que o mesmo é usufruído em Portugal ou os seus efeitos aí se repercutem, exigindo, portanto, uma análise casuística de cada situação. Por sua vez, não se consideram obtidos em território português estes rendimentos quando os mesmos constituam encargo de estabelecimento estável situado fora de Portugal relativo à atividade exercida por seu intermédio²⁶². Ora, esta distinção revela-se de extrema importância na tributação da atividade de intermediação. Como já foi dito, está-se perante uma atividade que frequentemente é globalizada, ou seja, pode estar em causa um empresário que exerça serviços de intermediação apenas em Portugal, não se levantando estas questões. Mas, não raras as vezes, os empresários desportivos intermediam a celebração de contratos entre jogadores residentes em Portugal com clubes

²⁵⁸ V. artigo 4.º do CIRC.

²⁵⁹ Cf. NABAI, José Casalta, *Direito Fiscal*, ..., op. cit., p. 517 e 518.

²⁶⁰ Veja-se a este respeito a informação vinculativa de 25/05/2021, proferida no âmbito do processo n.º 2020 0005226, disponível em https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/rendimento/circ/Documents/FD_PIV_19146.pdf.

²⁶¹ Cf. artigo 4.º, n.º 3, al. c) e subalíneas 6 e 7.

²⁶² Nos termos do artigo 4.º, n.º 4 do CIRC.

localizados no estrangeiro. E o contrário também acontece, muitas vezes o empresário arranja contratos de trabalho desportivos em Portugal para jogadores que jogavam no estrangeiro. Por força destes possíveis cenários que criam relações jurídicas tributárias plurilocalizadas, estas distinções vão assumir uma particular relevância, para determinar se as operações serão cá tributadas em sede de IRC ou não, podendo estar em causa situações de dupla tributação.

Chegados até aqui cumpre averiguar como é que irá ser determinado o lucro tributável. A regra em sede de IRC é a autoliquidação, i.e., a matéria coletável é apurada de acordo com a declaração apresentada pelo sujeito passivo, sem prejuízo de posterior controlo por parte da AT. Na eventualidade de o sujeito passivo não apresentar tal declaração, cabe à AT determinar a matéria coletável, através de uma avaliação indireta²⁶³.

No caso das pessoas coletivas que temos vindo a referir, a determinação do lucro tributável é feita com base na soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinadas com base na contabilidade, com as eventuais correções previstas no CIRC²⁶⁴. O resultado líquido do período é determinado através dos rendimentos subtraídos dos gastos. Com efeito, o legislador no artigo 20.º, n.º 1 do CIRS considera como rendimentos os valores resultantes de operações de qualquer natureza, em consequência de uma ação normal ou ocasional, básica ou meramente acessória, apresentando de seguida exemplos de rendimentos, de onde se destaca aqueles relativos a prestações de serviços²⁶⁵, incluindo-se aqui os rendimentos derivados da atividade exercida pelas empresas de intermediação, gestão desportiva e/ou representação. Por sua vez, são considerados gastos e perdas os valores incorridos pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC²⁶⁶. Tal como nos rendimentos, o legislador apresenta de seguida exemplos do que considera como gastos para a determinação do lucro tributável, incluindo, por exemplo, custos administrativos como as ajudas de custo, entre outros. É de realçar que tais gastos devem estar documentalmente comprovados, não basta a mera indicação dos gastos incorridos. Assim, uma vez apurado o rendimento líquido é necessário adicionar as variações patrimoniais positivas e retirar as variações patrimoniais negativas²⁶⁷ que não se encontram ainda refletidas no resultado líquido do período de tributação. A esse resultado são

²⁶³ V. artigo 16.º do CIRC. A avaliação indireta encontra-se prevista nos artigos 81.º a 89.º da LGT e corresponde ao procedimento de avaliação através de indícios e presunções, sendo subsidiária em relação à avaliação direta.

²⁶⁴ Nos termos do artigo 17.º, n.º 1 do CIRC.

²⁶⁵ Al. a) do n.º 1 do artigo 20.º do CIRC.

²⁶⁶ Cf. artigo 23.º do CIRC.

²⁶⁷ Nos termos do artigo 21.º e 24.º do CIRC.

ainda feitas correções fiscais ²⁶⁸, como por exemplo, desconsiderando os gastos que não são fiscalmente dedutíveis, nos termos do artigo 23.º-A do CIRC. As divergências que surgem no âmbito destas correções podem ser permanentes ou temporárias, consoante não concorram para o apuramento do lucro tributável no período em questão nem nos posteriores, ou então quando apenas não concorrem para aquele apuramento no período em questão ²⁶⁹. Aqui abatem-se ainda os lucros já tributados (de forma a eliminar a dupla tributação económica) ²⁷⁰. Determinado o lucro tributável, ter-se-á que proceder a determinadas deduções, são elas a dedução de prejuízos fiscais ²⁷¹ e a dedução de benefícios fiscais ²⁷². O resultado aí obtido corresponde então à matéria tributável, sobre a qual incide uma taxa de 21% ²⁷³, originando assim a coleta. A coleta não corresponde ainda ao montante de imposto a pagar, posto que ainda será alvo das deduções à coleta. Sendo assim, poderão aqui ser deduzidos montantes relacionados com a dupla tributação internacional ²⁷⁴ e montantes respeitantes a benefícios fiscais que se traduzam em deduções à coleta, chegando-se assim à coleta líquida. A este valor deduzem-se ainda os montantes de pagamentos por conta efetuados ²⁷⁵, os montantes de pagamentos especiais por conta ²⁷⁶ e os valores respeitantes às retenções na fonte feitas por terceiros ²⁷⁷.

6.2.2. Regime simplificado de determinação da matéria coletável – breve consideração

O CIRC, tal como o CIRS prevê a possibilidade de apurar a matéria coletável através de um regime simplificado²⁷⁸, que recorre à utilização de coeficientes. Para que possam beneficiar deste regime é necessário que se verifiquem vários requisitos:

- a) Esteja em causa uma pessoa coletiva que exerça a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola;
- b) Que tenha obtido, no período de tributação imediatamente anterior, um montante anual ilíquido de rendimentos não superior a (euro) 200 000

²⁶⁸ Estas correções têm várias razões de ser, tais como combater a erosão fiscal e eliminar a dupla tributação – cf. NABAIS, Casalta José, “A determinação da matéria coletável no IRC”, 2013, texto disponível em <file:///C:/Users/35191/Downloads/5630-21422-1-PB.pdf> [15/09/2022].

²⁶⁹ Sobre esta questão veja-se NABAIS, Casalta José, “A determinação da matéria...”, op. cit.

²⁷⁰ V. artigo 51.º do CIRC.

²⁷¹ Nos termos do artigo 52.º do CIRC. Nos termos de tal artigo os prejuízos fiscais podem ser deduzidos nos 5 anos posteriores ao período a que os mesmos respeitam. No entanto, o CIRC determina um limite a tal dedução, apenas podendo ser deduzidos prejuízos fiscais até 75% do lucro tributável, sem prejuízo de se poder deduzir o remanescente nos períodos posteriores, até ao fim da dedução.

²⁷² V. NABAIS, José Casalta, “A determinação da matéria...”, op. cit.

²⁷³ V. artigo 87.º do CIRC. Adicionalmente a esta taxa pode ainda incidir a derrama estadual, nos termos do artigo 87.º-A.

²⁷⁴ V. artigo 91.º e 91.º-A do CIRC.

²⁷⁵ V. artigo 104.º e artigo 105.º do CIRC.

²⁷⁶ V. artigo 106.º CIRC.

²⁷⁷ V. artigo 94.º do CIRC.

²⁷⁸ Nos termos do artigo 86-A.º do CIRC.

- c) O total do seu balanço relativo ao período de tributação imediatamente anterior não exceda (euro) 500 000;
- d) Não esteja legalmente obrigada à revisão legal das contas;
- e) O respetivo capital social não seja detido em mais de 20%, direta ou indiretamente, nos termos do n.º 6 do artigo 69.º, por entidades que não preencham alguma das condições previstas nas alíneas anteriores, exceto quando sejam sociedades de capital de risco ou investidores de capital de risco;
- f) Tem de ter adotado o regime de normalização contabilística para microentidades aprovado pelo Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março;
- g) Não tenha renunciado à aplicação do regime nos três anos anteriores, com referência à data em que se inicia a aplicação do regime.

A opção por este regime tem que ser formalizada pelos sujeitos passivos que dela queiram beneficiar. A matéria coletável é apurada através da aplicação dos coeficientes previstos no artigo 86.º-B do CIRC. Ora, para o que aqui releva aquele preceito contém duas disposições semelhantes ao que foi já falado no CIRS e assim pode ser levantada, novamente, a mesma questão. Com efeito o n.º 1 na alínea b) daquele artigo prevê que se aplica o coeficiente de 0,75 dos rendimentos das atividades profissionais especificamente previstas na tabela a que se refere o artigo 151.º do Código do IRS. Por sua vez, a alínea c) do mesmo número prevê a aplicação do coeficiente de 0,10 dos restantes rendimentos de prestações de serviços e subsídios destinados à exploração. Quanto ao que foi defendido *supra*, aqui mantemos. Ou seja, à tributação dos rendimentos relacionados com a atividade de intermediação desenvolvida pelos empresários desportivos dever-se-á aplicar o coeficiente de 0,10, pelos exatos motivos melhor explicados *supra* e para onde se remete.

6.2.3. Tributação em sede de IVA (remissão)

Quanto à tributação em sede de IVA remete-se para aquilo que foi dito para o empresário que exerce a sua atividade a título individual, pois as mesmas disposições irão ter aqui aplicabilidade.

CAPÍTULO IV - AS SOCIEDADES DESPORTIVAS E OS CLUBES DESPORTIVOS

0. Nota introdutória

As sociedades anónimas desportivas surgiram com a natural evolução do desporto. Com efeito, cada vez mais é exigida uma maior organização por parte dos clubes desportivos, pois agora não se atende a um mero jogo. Cada vez mais as competições desportivas se tornam em verdadeiros eventos desportivos, correspondendo os respetivos jogos a autênticos espetáculos, que tanto podem ser acompanhados de forma presencial, bem como através de meios que permitem o seu acompanhamento à distância, como acontece no caso dos meios de comunicação tradicionais como a televisão ou rádio e ainda através de meios alternativos, como as redes sociais ou até plataformas de *streaming*. Ou seja, as sociedades desportivas surgem com uma estrutura que concilia a modalidade (ou modalidades) desportiva com todo o envolvente, tornando-se estas em verdadeiras empresas. Tudo o que foi dito ganha então ainda mais relevo quando a modalidade em questão é o futebol. Aliás, foi já várias vezes referido que o futebol movimenta todo um mercado e existe muita atividade de fluxos financeiros, pelo que é necessário muita organização e gestão pela parte dos clubes²⁷⁹. Sucede que tal gestão nem sempre era adequada, pelo que as sociedades desportivas surgem também com a ideia de prevenir estas situações de má gestão, pretendendo-se assim através destas obter mais transparência e rigor.

Antes de avançar cumpre adiantar um pormenor. É frequente ouvirem-se as designações de “clube de futebol” e “SAD” quase como sinónimos. No entanto, é importante que fique desde já esclarecido que, em bom rigor, estas figuras correspondem a institutos jurídicos distintos. Com efeito a LBAFD no n.º 1 do seu artigo 26.º dispõe que são clubes desportivos as pessoas coletivas de direito privado, constituídas sob a forma de associação sem fins lucrativos, que tenham como escopo o fomento e a prática direta de modalidades desportivas. Por sua vez, o artigo 27.º define as sociedades desportivas como pessoas coletivas de direito privado, constituídas sob a forma de sociedade anónima, cujo objeto é a participação em competições desportivas, a promoção e organização de espetáculos desportivos e o fomento ou desenvolvimento de atividades relacionadas com a prática desportiva profissionalizada no âmbito de uma modalidade. Ou seja, parece que a diferença entre uma figura e a outra reside na profissionalização inerente às sociedades desportivas, por contrapartida do amadorismo dos clubes desportivos. Com efeito, os

²⁷⁹ Cf. RODRIGUES, Abílio, “O Regime Fiscal das Sociedades Desportivas e o Enquadramento Tributário da Atividade dos Empresários Desportivos”, texto disponível em <https://repositorio-aberto.up.pt/bitstream/10216/65089/2/24762.pdf> [21/09/2022].

clubes desportivos visam a promoção do exercício físico como atividade predominante. Por sua vez, as sociedades desportivas têm um escopo mais alargado de atividades, visando a participação nas competições desportivas profissionais e a transmissão dos respetivos jogos, que se tornam em verdadeiros espetáculos desportivos. Esta vertente mais profissional do desporto exige assim uma organização distinta e por sua vez mais profissionalizada. Portanto, apesar de na prática estas duas terminologias serem utilizadas como sinónimos, a realidade é que correspondem a duas realidades díspares, pelo que esta parte da presente dissertação irá incidir essencialmente sobre as sociedades desportivas, uma vez que tem havido uma tendencial transformação dos clubes desportivos em sociedades desportivas²⁸⁰.

1. Enquadramento histórico

O futebol, como uma das modalidades com mais destaque por todo o mundo, tornou-se num dos negócios mais rentáveis fruto da sua evolução do seu consequente destaque. Foi assim que começaram a surgir os clubes desportivos. Aliás, foi na Inglaterra que foram dados os primeiros passos neste sentido, tendo os clubes se começado a formar sob a forma de sociedades comerciais, enquanto que nos restantes países da Europa os clubes iam surgindo de núcleos habitacionais ou coletividades de recreio, que iam crescendo até envolverem regiões ou até mesmo países. Com o crescimento dos clubes desportivos, estes tiveram que se redimensionar e começaram por criar vários departamentos especializados, com destaque na exploração comercial, que começava a demonstrar o seu potencial, alargando-se a atividade dos clubes desportivos. Fruto do impacto da publicidade e das transmissões televisivas os clubes desportivos tornaram-se numa indústria extremamente poderosa e influente. Consequentemente, com estes negócios houve a necessidade dos clubes se transformarem em sociedades desportivas²⁸¹.

A criação da figura da sociedade desportiva em Portugal encontra-se relacionada com os clubes desportivos que, nos anos 80, se encontravam com graves problemas de endividamento fiscal, situação frequente especialmente nos casos ligados aos clubes de futebol²⁸². Como esta área não era corretamente regulada existiam problemas estruturais ligados a estas organizações. Eram facilmente encontradas situações em que, por exemplo, os ordenados dos jogadores não eram declarados, logo estes sujeitos passivos não descontavam para a segurança social, nem estavam

²⁸⁰ Existem autores que acusam esta evolução dos clubes para sociedades desportivas de causar o desaparecimento do clubismo, levando a que o mesmo se transforme num negócio. Veja-se CARDOSO, Fernando Almeida, *Transformação dos Clubes em Sociedades Anónimas Desportivas*, Viseu, Edições IPAM, 2004, p. 15 e 16.

²⁸¹ CARDOSO, Fernando Almeida, *Transformação dos Clubes...*, *op. cit.*, p. 18 e 19.

²⁸² COSTA, Ricardo, "A posição privilegiada do clube fundador na sociedade anónima desportiva", in Ricardo Costa e Nuno Barbosa (coord.), *Congresso de Direito do Desporto*, Coimbra, Edições Almedina S.A., 2004, p. 133.

sujeitos à tributação em sede de IRS. Isto fazia com que houvesse um tratamento diferencial injustificado entre estes sujeitos passivos envolvidos nestas organizações e os demais. Isto era assim devido aos inúmeros erros de gestão que se verificavam, dado que os órgãos de gestão destas estruturas davam primazia ao resultado desportivo imediato sobre a solidez económica a longo prazo. Ou seja, a estrutura associativa revelava-se cada vez mais desajustada à realidade vivenciada no desporto, começando esta atividade a comportar um maior risco, estando a atividade económica a ser prosseguida muitas vezes por administradores sem formação específica para tal.

Face a toda esta conjuntura, foram tomadas medidas fiscais pelo ex Ministro das Finanças, Dr. Eduardo Catroga, de modo a recuperar as receitas que haviam sido perdidas por conta dos clubes desportivos. Destas medidas destacam-se as execuções fiscais que foram instauradas contra os clubes²⁸³, bem como o aumento da fiscalização destas entidades. Para além disso, o Governo criou um plano de incentivo para os clubes desportivos que quisessem legalizar as suas organizações, onde se foram concedidos, por exemplo, perdões de juros moratórios e compensatórios. No entanto isto não foi suficiente e constatou-se que a figura dos clubes desportivos se revelava obsoleta face à realidade que se vivia em Portugal e foi assim que se criou então a figura da sociedade anónima desportiva. Com efeito, não era justo, nem tão pouco adequado, que a mesma legislação que regulava os clubes desportivos, na verdadeira aceção jurídica destes, fosse a mesma aplicável aos clubes desportivos que geriam orçamentos de muitos milhares (senão milhões) de euros.

Ora, foi então criado o Decreto-lei n.º 146/95, de 21 de junho, que veio estabelecer um regime próprio aplicável às sociedades desportivas. Consta do próprio preâmbulo que o desporto profissional e as suas competições reclamavam soluções inovadoras que distinguissem as duas realidades existentes, ou seja, dos clubes que praticavam a modalidade de forma amadora e os clubes que já exerciam a atividade desportiva de forma profissional. Aquele Decreto-lei foi, entretanto, revogado pelo Decreto-lei n.º 67/97, de 3 de abril, tendo sido o mesmo também revogado pelo Decreto-lei n.º 10/2013, de 25 de janeiro, que veio estabelecer o regime jurídico das sociedades desportivas a que ficam sujeitos os clubes desportivos que pretendam participar em competições profissionais. Este novo regime, que ainda se encontra em vigor, impôs, pela primeira vez, a obrigatoriedade de constituição sob forma societária para poder participar em competições desportivas profissionais. Assim, atualmente, ao contrário do que acontecia

²⁸³ Das quais destaca-se a que resultou na mediática penhora do Estádio das Antas em 1994 – Veja-se sobre este tema a notícia disponível em <https://maisfutebol.iol.pt/efemeride/fc-porto/o-dia-em-que-penhoraram-o-estadio-das-antas>.

antigamente, as sociedades comerciais estão sujeitas às mais variadas regras e, não só têm que respeitar o ordenamento jurídico público, incluindo-se aqui o direito da União Europeia, e o direito Estadual, como ainda têm de obedecer às regulações privadas, emanadas pelas federações desportivas e pelas ligas desportivas ²⁸⁴.

2. O regime jurídico das sociedades desportivas

2.1. Referência ao regime jurídico-comercial

Como foi já dito, o regime atualmente aplicável às sociedades desportivas anónimas²⁸⁵ estipula que entende-se por sociedade desportiva a pessoa coletiva de direito privado, constituída sob a forma de sociedade anónima ou de sociedade unipessoal por quotas cujo objeto consista na participação numa ou mais modalidades, em competições desportivas, na promoção e organização de espetáculos desportivos e no fomento ou desenvolvimento de atividades relacionadas com a prática desportiva da modalidade ou modalidades que estas sociedades têm por objeto. Desta definição consegue-se desde logo apreender que existem duas tipos de sociedades desportivas: as sociedades desportivas anónimas e as sociedades desportivas unipessoais por quotas. Esta foi desde logo uma inovação face ao regime anterior que apenas previa a possibilidade de sociedades anónimas desportivas²⁸⁶. Ora, não raras as vezes, uma sociedade desportiva tem várias modalidades desportivas e, nesses casos, o clube apenas pode ter uma sociedade desportiva. Ficando ressalvada a possibilidade de ter várias sociedades desportivas caso cada uma delas tenha por objeto apenas uma modalidade desportiva²⁸⁷.

No que diz respeito às formas de constituição das sociedades desportivas, é possível encontrar três situações diferentes²⁸⁸:

- 1) A sociedade pode ser constituída de raiz;
- 2) A sociedade desportiva pode ser constituída através da transformação de um clube desportivo;
- 3) A sociedade pode ter na sua base a personalização jurídica de uma equipa que participe (ou pretenda participar) em competições desportivas.

²⁸⁴ COCCIA, Massimo, "Multi-ownership of professional sports clubs", in Ricardo Costa e Nuno Barbosa (coord.), *I Congresso de Direito do Desporto*, Coimbra, Edições Almedina S.A., 2004, p. 125.

²⁸⁵ Cf. Decreto-lei n.º 10/2013, de 25 de janeiro.

²⁸⁶ Cf. Decreto-lei n.º 67/97, de 3 de abril.

²⁸⁷ Cf. artigo 2.º, n.º 2 e n.º 3 do Decreto-lei n.º 10/2013.

²⁸⁸ Cf. artigo 3.º do Decreto-lei n.º 10/2013, de 25 de janeiro.

Quanto ao capital social mínimo legalmente exigido para a criação de uma sociedade desportiva, este irá variar consoante se trate de uma sociedade anónima desportiva ou de uma sociedade unipessoal por quotas, bem como irá variar consoante o carácter profissional²⁸⁹ ou amador das competições em que participe. Assim sendo, se a sociedade pretender participar em competições profissionais da primeira Liga o capital social mínimo legalmente exigido é de 1.000.000€ ou 250.000€, consoante se trate de uma sociedade anónima ou de uma sociedade unipessoal por quotas, respetivamente. Se a sociedade pretender participar naquelas competições, mas na segunda Liga, então o capital mínimo exigido é de 200.000€ ou 50.000€ consoante se trate de uma sociedade anónima ou de uma sociedade unipessoal por quotas²⁹⁰. Caso a sociedade pretenda participar noutras competições profissionais que não a primeira ou segunda Liga, então o capital social mínimo é de 250.000€ ou 50.000€, consoante adote a forma de sociedade anónima desportiva ou de sociedade unipessoal por quotas, respetivamente. Claro está que o desporto vai para além das competições profissionais, pelo que o legislador para esses casos consagrou um capital social mínimo de 50.000€ ou 5.000€²⁹¹, consoante se trate de uma sociedade anónima desportiva ou de uma sociedade unipessoal por quotas, respetivamente.

Ora, quanto à administração da sociedade, o legislador impõe que os órgãos gestores se dediquem a tempo inteiro à gestão das respetivas sociedades²⁹². Adicionalmente, a consequente alteração da composição destes mesmos órgãos deve ser comunicada anualmente à entidade responsável pela organização das competições desportivas profissionais. Também aqui, à semelhança do que se verifica no regime aplicável ao empresário desportivo, se vai verificar um regime de incompatibilidades²⁹³ destas funções com outras interligadas com conexas com aquela. Assim, não podem ser administradores ou gerentes de sociedades desportivas:

- a) Os titulares de órgãos sociais de federações ou associações desportivas de clubes da mesma modalidade;
- b) Os praticantes profissionais, os treinadores e árbitros, em exercício, da respetiva modalidade²⁹⁴.

²⁸⁹ Para que uma competição desportiva seja considerada profissional é necessário que cumpra os requisitos da Portaria n.º 50/2013, de 5 de fevereiro. Para tal é necessário que se faça um requerimento, nos termos do artigo 2.º e que contenha os elementos exigidos, tais como: média do número de espetadores por cada jogo ou prova realizado no âmbito da competição; número mínimo e máximo de sociedades desportivas participantes; limite mínimo do orçamento de cada sociedade desportiva; requisitos mínimos das instalações desportivas a utilizar por cada sociedade desportiva; etc.

²⁹⁰ Note-se ainda que se uma sociedade desportiva ascender da segunda Liga para a primeira, então necessitará de dispor do capital social exigido a estas, i.e., de 1.000.000€ ou 250.000€, consoante se trate de SAD ou SDUQ.

²⁹¹ Exemplo destas competições profissionais são a Liga 3 e o Campeonato de Portugal.

²⁹² Cfr. artigo 15.º do DL n.º 10/2013, de 25 de janeiro.

²⁹³ Veja-se o artigo 16.º do DL n.º 10/2013, de 25 de janeiro.

²⁹⁴ Aplica-se igualmente o regime das incompatibilidades estabelecidas para os demais dirigentes desportivos na lei geral e em normas especiais, designadamente de carácter regulamentar, relativas à modalidade a que respeitam.

2.2. O regime fiscal aplicável

2.2.1 A Lei n.º 103/97, de 25 de junho

O regime jurídico das sociedades desportivas no artigo 29.º prescreve que o respetivo regime fiscal consta de lei especial, sendo aplicadas subsidiariamente as leis tributárias gerais. Ora, tal regime especial consta precisamente da Lei n.º 19/96, de 25 de junho que reflete as medidas criadas de forma a se adequarem à realidade destas sociedades. Assim sendo, o regime especial começa por determinar que o período de tributação das sociedades desportivas poderá ser diferente do ano civil, caso estas assim optem. Exercendo essa escolha, acrescenta ainda, a obrigação de manter esse regime por um período mínimo de cinco anos. Para poderem optar por aquele regime é necessário um requerimento ao Ministro das Finanças naquele sentido, indicando os motivos que justificam aquela opção. Ora, apesar deste regime parecer inovador, porque permite que as sociedades desportivas adotem, por exemplo, um período de tributação coincidente com a época desportiva, na realidade não inova em muito. Com efeito, o CIRC no artigo 8.º, n.º 2 prescreve o mesmo para as pessoas coletivas com sede ou direção efetiva em território português, onde se incluem as sociedades desportivas.

O artigo 3.º do mesmo regime é referente às amortizações, mais especificamente às amortizações respeitantes ao direito de contratação dos jogadores profissionais, considerando este direito como um ativo intangível. Como facilmente se depreende, os direitos sobre os praticantes desportivos são o principal (ou um dos principais) ativos de uma sociedade desportiva e isso revela a necessidade de garantir que tais direitos tenham o tratamento adequado, uma vez que podem acarretar benefícios financeiros futuros para a sociedade, através de uma possível “venda” ou de uma cedência temporária. Uma vez que os praticantes desportivos têm um papel de destaque em todas as sociedades desportivas, é necessário que tais ativos sejam corretamente contabilizados, apurando-se o valor em que eles se traduzem. Assim, no conceito de direito de contratação de jogadores profissionais a que faz alusão o preceito mencionado, cabem os montantes despendidos pela sociedade desportiva a uma outra com a transferência de um jogador para o seu plantel, bem como as quantias despendidas ao praticante desportivo quando celebra ou renova o seu contrato de trabalho, através da atribuição de prémios de assinatura ou contratação, respetivamente²⁹⁵.

²⁹⁵ Cf. RODRIGUES, Abílio, “O Regime Fiscal das Sociedades Desportivas e o Enquadramento Tributário da Atividade dos Empresários Desportivos”, dissertação de mestrado, disponível em <https://repositorio-aberto.up.pt/bitstream/10216/65089/2/24762.pdf> [03/10/2022].

Quanto ao reinvestimento dos valores de realização, o artigo 4.º daquele regime prescreve que à diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias realizadas mediante transmissão onerosa dos elementos do ativo imobilizado referidos no artigo anterior é aplicável, com as devidas adaptações, o disposto no artigo 44.º do CIRC, desde que o valor da realização correspondente à totalidade desses elementos seja reinvestido na contratação de jogadores ou na aquisição de bens do ativo imobilizado corpóreo afetos a fins desportivos até ao fim do terceiro exercício seguinte ao da realização. Ou seja, conjugando aquelas duas disposições, para determinar o lucro tributável, aquela diferença será considerada apenas em metade do seu valor, o que se traduz desde logo num benefício para a sociedade desportiva. No entanto, é necessário que o valor da realização correspondente à totalidade desses elementos seja reinvestido na contratação de jogadores ou na aquisição de bens do ativo imobilizado corpóreo afetos a fins desportivos e que o seja até ao fim do terceiro exercício seguinte ao da realização. Quanto ao limite temporal, o legislador concedeu novamente um benefício às sociedades desportivas, quando comparado com o regime do artigo 44.º do CIRC, que indica como limite máximo temporal o fim do segundo período de tributação seguinte²⁹⁶.

Este regime prevê ainda um benefício de IMT e de IS no seu artigo 5.º. Assim, quanto ao IMT dispõe que a transmissão de bens imóveis necessários à reorganização, desde que esta seja reconhecida de interesse municipal pelo órgão autárquico competente, está isenta de IMT. Quanto aos emolumentos e outros encargos legais que se mostrem devidos pela prática de todos os atos inseridos no processo de reorganização, estão isentos de imposto de selo. Ora, uma vez que o legislador impõe que se constitua uma sociedade desportiva para que se possa participar em competições desportivas profissionais²⁹⁷, este é um benefício relevante para que se facilite a constituição destas sociedades. Assim, e bem, são evitadas tributações sobre operações necessárias à transformação das sociedades desportivas derivadas da transformação de um clube desportivo ou da personalização de uma equipa, tais como a transmissão de bens imóveis de um clube para a sociedade. Para poderem beneficiar daquelas isenções é necessário requerer o mesmo ao Ministro das Finanças, ou seja, não são benefícios com cariz automático. Por fim, é de realçar que aqueles benefícios apenas têm aplicabilidade no caso em que a constituição da sociedade desportiva ocorre por transformação de um clube desportivo ou pela personalização de

²⁹⁶ Com efeito, o artigo 48.º, n.º 1, al. a) do CIRC determina que o valor de realização correspondente à totalidade dos referidos ativos seja reinvestido na aquisição, produção ou construção de ativos fixos tangíveis, de ativos intangíveis ou, de ativos biológicos não consumíveis, no período de tributação anterior ao da realização, no próprio período de tributação ou até ao fim do 2.º período de tributação seguinte.

²⁹⁷ V. artigo 1.º do DL n.º 10/2013, de 25 de janeiro.

uma equipa, já não será o caso quando esteja em causa a constituição de uma sociedade de raiz, pois em bom rigor aí já não se está perante uma reorganização²⁹⁸.

A Lei n.º 103/97 prevê ainda que às transmissões de elementos do ativo imobilizado efetuadas do clube desportivo para a sociedade desportiva ou para outra sociedade cujo capital social seja maioritariamente detido pela sociedade desportiva ou pelo clube fundador é aplicável, durante os primeiros cinco anos a contar da data do início da atividade, com as necessárias adaptações, o disposto no artigo 62.º-B do CIRC (atual artigo 74.º)²⁹⁹. O artigo 74.º do CIRC diz respeito ao regime aplicável às fusões, cisões e entradas de ativos. Ou seja, o legislador com esta remissão para o CIRC pretendeu que a operação de reorganização não estivesse sujeita a tributação, adiando a mesma para um momento ulterior³⁰⁰.

De acordo com o artigo 6.º, n.º 4 do regime fiscal aplicável às sociedades desportivas, a opção pelo regime jurídico destas sociedades não pode ser feita se a situação tributária não estiver regularizada, nomeadamente no que diz respeito ao pagamento de impostos e de contribuições. Por situação tributária regularizada, o legislador refere-se quanto ao pagamento de impostos e contribuições, mas também implica a inexistência de situações de mora³⁰¹. Se se constituir sociedade desportiva através de uma operação de reorganização e se se vier a apurar que o antigo clube detinha dívidas fiscais e/ou à segurança social, então a Lei n.º 103/97 determina que a sociedade desportiva constituída é subsidiária e solidariamente responsável por tais dívidas³⁰².

2.2.2. A tributação da cedência temporária de praticantes desportivos

A Lei n.º 103/97 não se ocupa da determinação de todas as situações específicas da tributação das sociedades desportivas, pelo que de seguida se irá fazer o enquadramento fiscal de outras questões que se levantam no âmbito das sociedades desportivas.

Ora, a Lei determina que durante a vigência de um contato desportivo pode haver a cedência de um praticante desportivo a uma outra entidade, desde que haja acordo entre as partes^{303 304}. A cedência consiste na disponibilização temporária do praticante desportivo por parte do clube cedente, com quem tem um vínculo laboral e contratual, a um outro clube (cessionário), por tempo

²⁹⁸ Veja-se o n.º 2 do artigo 5.º que determina o que se considera como reorganização.

²⁹⁹ Cf. artigo 6.º, n.º 1 da Lei n.º 103/97.

³⁰⁰ Cfr. RODRIGUES, Abílio, "O Regime Fiscal das Sociedades...", *op. cit.*

³⁰¹ Cfr. n.º 5 do artigo 6.º da Lei n.º 103/97.

³⁰² De acordo com o disposto no artigo 7.º daquela Lei.

³⁰³ De acordo com o artigo 20.º do RJCTPD.

³⁰⁴ Também o Código do Trabalho determina no seu artigo 288.º a noção de cedência ocasional de trabalhador, que corresponde à disponibilização temporária de trabalhador, pelo empregador, para prestar trabalho a outra entidade, a cujo poder de direção aquele fica sujeito, mantendo-se o vínculo contratual inicial.

determinado, a título gratuito ou oneroso, para a prática da mesma atividade, i.e., a prática desportiva³⁰⁵. Ou seja, trata-se de uma vicissitude do contrato de trabalho desportivo, em que se harmonizam vários interesses, nomeadamente os do clube cedente, os do clube cessionário e ainda os do praticante desportivo, de modo a que se encontre uma solução para diversas conjunturas, de maneira a beneficiar-se todas as partes³⁰⁶. Com o contrato de cedência, vulgarmente conhecido por “empréstimo”, o praticante desportivo passa a encontrar-se sob o poder de direção do clube cessionário, mantendo-se o vínculo contratual inicial. Ou seja, nestes casos está em causa um negócio trilateral entre o clube cedente, o clube cessionário e o praticante desportivo³⁰⁷. Este estilo de negócio revela-se vantajoso para todas as partes envolvidas pois permite o desenvolvimento desportivo do praticante, bem como a gestão flexível dos jogadores por parte dos clubes/SAD³⁰⁸ e pode permitir ainda quer uma compensação financeira para o clube cedente, quer um aumento no salário do praticante desportivo. João Leal Amado³⁰⁹ aponta várias vantagens subjacentes ao instituto da cedência de praticantes desportivos. Desde logo, aponta a redução dos custos com o plantel por parte da entidade que cede o jogador, ao mesmo tempo que o seu trabalhador valoriza e ganha experiência desportiva. Destaca ainda a vantagem de combater a inatividade competitiva, i.e., por vezes há jogadores que passam um período de tempo sem participar nas competições desportivas e isso pode acontecer sem nenhum motivo específico, por vezes trata-se apenas da preferência de outro atleta em detrimento daquele. Isso, pode fazer com que o praticante desportivo que esteja parado perca a motivação associado a um deterioramento das suas competências desportivas. Assim, através da cedência a um outro clube, combate-se a inatividade do trabalhador do clube cedente. Por fim, uma outra vantagem apontada por aquele autor é a obtenção pelo clube cessionário de um praticante desportivo promissor a custos mais reduzidos, ainda que por um curto período de tempo.

Este regime jurídico é permitido também noutros ordenamentos jurídicos como sucede no ordenamento jurídico espanhol que, no Real Decreto n.º 1006/1985, de 26 de junho, nomeadamente no seu artigo 11.º estabelece o regime da cedência temporária aplicável aos atletas profissionais. É o próprio preceito que no seu n.º 2 determina que o clube deve consentir

³⁰⁵ Cfr. BAPTISTA, Albino Mendes, “Cedência temporária de praticantes desportivos”, in António Monteiro Fernandes (dir.), *Estudos de Direito do Trabalho em Homenagem ao Professor Manuel Alonso Olea*, Coimbra, Almedina, 2004, p. 14.

³⁰⁶ CARRASCO, Manuel Correa, “Las cesiones temporales de deportistas profesionales en el ordenamento jurídico español”, in Lúcio Miguel Correia e Rosalia Ortega Pradillo (coord.), *Iº Congresso Internacional Sobre o Regime Jurídico do Contrato de Trabalho Desportivo*, Porto, Vida Económica – Editorial, S.A., 2018, p. 177 a179.

³⁰⁷ O praticante desportivo tem que dar o seu consentimento por escrito no contrato de cedência, nos termos do artigo 21.º do RJCTPD.

³⁰⁸ ALMEIDA, Marta Machado de, e GOMES, Francisca, de Landerst, “O IVA na Atividade Desportiva”, in Sérgio Vasques, *Cadernos de IVA 2016*, Coimbra, Edições Almedina S.A., 2016, p. 256.

³⁰⁹ AMADO, João Leal, *Vinculação versus Liberdade [O Processo de Constituição...]*, op. cit. p. 289.

com a cedência temporária a outro clube quando os serviços do atleta não tenham sido utilizados durante uma época desportiva para participar nas competições desportivas. Ou seja, a própria lei reconhece os efeitos negativos que podem decorrer para um atleta que passe longos períodos de treino sem participar nas competições desportivas, o que inevitavelmente pode gerar uma desvalorização desportiva e financeira do atleta. Tal como realça Albino Mendes Baptista, esta norma não é perfeita e pode levar ao aumento da fraude, na medida em que o clube apenas precisa de colocar o atleta a jogar num jogo da época desportiva para vedar aquele direito³¹⁰.

Com efeito, já foi mencionado que o contrato de cedência pode ser oneroso ou gratuito. A cedência onerosa pressupõe o pagamento pelo clube cessionário de uma determinada quantia, que pode materializar-se de várias formas. Assim, pode envolver o pagamento de uma quantia ao clube cedente ou então do pagamento das remunerações e demais encargos ao praticante desportivo. Por sua vez, no contrato de cedência gratuito não é estipulada uma quantia de contrapartida ao clube cedente e é comum estipular-se que os encargos remuneratórios com o praticante ficam a cargo daquele (parte que cede). Ora, o ordenamento jurídico espanhol estabelece uma especificidade que não existe no português quanto à contrapartida estabelecida nestes contratos³¹¹. Com efeito, quando a cedência é onerosa o atleta tem direito a receber parte do valor que ficar estipulado pelos clubes e tal valor não pode ser inferior a 15% do valor bruto convencionado. Estabelece ainda que se ficar estipulada uma transferência recíproca de atletas entre os dois clubes, então cada um dos atletas terá direito, no mínimo, a uma quantia equivalente a um mês da sua remuneração mensal, devida pelo clube de origem. Pensamos que esta seria uma solução que deveria ser adotada pelo ordenamento jurídico português, já que desta forma compensa-se o jogador pelos transtornos que podem advir da mudança de clube, bem como compensa-se potenciais expectativas que aquele tinha, pois quando celebrou o contrato de trabalho com o agora clube cedente não esperava vir a alterar a sua entidade patronal durante o tempo acordado, com as consequências que podem surgir daí.

³¹⁰ Cfr. BAPTISTA, Albino Mendes, "Equipas "B", cedência temporária e dever de ocupação efetiva do praticante desportivo", in Ricardo Costa e Nuno Barbosa (coord.), *I Congresso e Direito do Desporto*, Coimbra, Edições Almedina S.A., 2004, p. 226 a 229.

³¹¹ Real Decreto n.º 1006/1985, de 26 de junho, no seu artigo 11.º, que dispõe:

Uno.—Durante la vigencia de un contrato los clubes o entidades deportivas podrán ceder temporalmente a otros los servicios de un deportista profesional, con el consentimiento expreso de éste.

Dos.—El club o entidad deportiva deberá consentir la cesión temporal del deportista a otro club o entidad deportiva cuando a lo largo de toda una temporada no hayan sido utilizados sus servicios para participar en competición oficial ante el público.

Tres.—En el acuerdo de cesión se indicará expresamente la duración de la misma, que no podrá exceder del tiempo que reste de vigencia del contrato del deportista profesional con el club o entidad de procedencia. El cessionario quedará subrogado en los derechos y obligaciones del cedente, respondiendo ambos solidariamente del cumplimiento de las obligaciones laborales y de Seguridad Social.

Cuatro.—Si la cesión tuviera lugar mediante contraprestación económica, el deportista tendrá derecho a percibir la cantidad acordada en pacto individual o colectivo, que no podrá ser inferior al 15 por 100 bruto de la cantidad estipulada. En el supuesto de cesión recíproca de deportistas, cada uno de ellos tendrá derecho, como mínimo, frente al club de procedencia, a una cantidad equivalente a una mensualidad de sus retribuciones periódicas, más una doceava parte de los complementos de calidad y cantidad de trabajo percibidos durante el último año.

Quanto à tributação, em sede de IVA, o que está em causa é a tributação do negócio jurídico da cedência, não das quantias remuneratórias pagas ao praticante desportivo, pois tais quantias não se encontram sujeitas a IVA por se tratar de quantias pagas ao abrigo de uma relação jurídica laboral. Posto isto, o CIVA considera que são equiparadas a prestações de serviços a cedência temporária de um jogador, acordada entre os clubes com o consentimento do desportista³¹². Para esclarecer questões relacionadas com a cedência temporária do praticante desportivo as finanças emitiram a Circular n.º 16/2011, que distingue quando aquelas operações são realizadas a título gratuito ou a título oneroso.

Assim, quando está em causa uma cedência temporária gratuita³¹³, a AT entende que a operação é equiparada a uma prestação de serviços, nos termos do artigo 4.º, n.º 3 do CIVA. No entanto, tal operação quando é efetuada para fins não alheios aos interesses da entidade cedente então não fica abrangida pelo artigo 4.º, n.º 2, al. b) do CIVA, logo não fica sujeito a imposto. Se a operação for realizada para fins alheios aos interesses da entidade cedente, então a operação vai estar sujeita a imposto, nos termos do artigo 4.º, n.º 2, al. b) do CIVA, que considera que as prestações de serviços a título gratuito efetuadas pela própria empresa com vista às necessidades particulares do seu titular, do pessoal ou, em geral, a fins alheios à mesma são consideradas prestações de serviços a título oneroso. Ou seja, quando a cedência é realizada no âmbito dos interesses do clube cedente, tal operação não estará sujeita a IVA.

Por sua vez, quando está em causa uma cedência temporária onerosa³¹⁴, tal negócio encontra-se sujeito a IVA e o valor tributável da operação corresponderá ao valor da contraprestação obtida ou a obter da entidade cessionária³¹⁵. Todavia, pode acontecer que a contrapartida pela cedência seja o pagamento ao praticante desportivo das suas remunerações, bem como dos demais encargos legais, tais como o pagamento da Segurança Social. Ou seja, a contrapartida por tal negócio pode ser o suporte dos encargos que deveriam ser sustentados pela entidade que detém os direitos desportivos do jogador, ou seja, pela entidade cedente. Assim, de acordo com aquela circular, não se está perante uma prestação de serviços, logo a cedência não

³¹² No artigo 4.º, n.º 3 do CIVA.

³¹³ Para a AT “considera-se que se está perante uma cedência temporária efectuada a título gratuito, se a cedência do jogador não envolver qualquer contraprestação da entidade cessionária para a entidade cedente, sendo o pagamento da totalidade das remunerações e outros encargos obrigatórios efectuado pela entidade cedente ao jogador”. Cf. circular n.º 16/2011, emitida pelas finanças, disponível em http://taxfile.pt/file_bank/news2411_7_1.pdf.

³¹⁴ Para a AT uma cedência temporária será onerosa “se a cedência envolver uma contraprestação da entidade cessionária à entidade cedente ou se a entidade cessionária assumir o pagamento da totalidade, ou parte, das remunerações e outros encargos devidos ao jogador, quer esse pagamento seja feito directamente ao jogador por parte da entidade cessionária, quer seja feito à entidade cedente para que esta pague ao jogador, sendo irrelevantes, para efeitos de caracterização da onerosidade da prestação de serviços, as condições estabelecidas entre a entidade cedente e a entidade cessionária relativamente à forma de pagamento das remunerações ao jogador”. Veja-se o disposto na circular n.º 16/2011.

³¹⁵ Nos termos do artigo 16.º, n.º 1 do CIVA.

estará sujeita a IVA. Portanto, a cedência onerosa apenas se encontra sujeita se o valor da contraprestação exceder os montantes despendidos com os encargos legais do praticante.

Quanto à tributação em sede de IRC, a cedência temporária a título gratuito como é considerada efetuada para fins incluídos no interesse da entidade cedente, os gastos reconhecidos pela entidade a título de remunerações e outros relativos ao jogador cedido, incluindo a parte referente à amortização dos direitos de contratação³¹⁶, consideram-se dedutíveis nos termos do artigo 23.º do CIRC. Quanto a este aspeto estamos de acordo com a opinião de Abílio Rodrigues, pois esta solução tributária vai de encontro à realidade desportiva, pois geralmente a cedência temporária a título gratuito dá-se, muitas vezes, com o propósito de o clube cedente valorizar o seu ativo. Com efeito, muitas vezes este é um recurso utilizado por clubes de grande dimensão que “emprestam” os seus jogadores a outros clubes com o intuito de que venham a desenvolver as suas habilidades desportivas, valorizando assim o seu valor de mercado³¹⁷. Quanto à tributação da cedência onerosa, como esta é também feita nos interesses do clube cedente, então os gastos reconhecidos por esta entidade a título de remunerações e outros relativos ao jogador cedido, incluindo a parte referente à amortização dos direitos de contratação, consideram-se dedutíveis nos termos do artigo 23.º do Código do IRC.

2.2.3. Cláusulas de rescisão

Já foi abordado na parte referente ao contrato de trabalho desportivo a questão das cláusulas de rescisão. Com efeito o RJCTPD prevê a possibilidade de o praticante desportivo denunciar unilateralmente o contrato de trabalho desportivo em vigor com a sua entidade empregadora (clube ou sociedade desportiva), sem necessidade de invocar justa causa. Isto é possível mediante o pagamento de uma certa quantia, fixada para o efeito, pelo praticante desportivo³¹⁸. Ou seja, está aqui em causa uma rescisão *ante tempus* do contrato sem que tal implique um incumprimento contratual e sem necessidade de invocar a justa causa. Este fenómeno é frequentemente utilizado no caso dos jogadores de futebol, cujos contratos estipulam verdadeiras cláusulas de rescisão milionárias. No entanto, normalmente, tais cláusulas são pagas por outros clubes que pretendem “adquirir” determinado jogador, sendo frequentes as negociações das referidas cláusulas no sentido de se baixarem os valores por elas preconizados.

³¹⁶ Nos termos do artigo 3.º da Lei n.º 103/97, de 13 de setembro considera-se que para efeitos da amortização dos direitos de contratação ter-se-á em conta na determinação do valor do direito de contratação as quantias pagas pela sociedade desportiva à entidade donde provém o jogador, como contrapartida da sua transferência, e as pagas ao próprio jogador pelo facto de celebrar ou renovar o contrato, sem prejuízo do disposto na legislação geral.

³¹⁷ RODRIGUES, Abílio, “O Regime Fiscal das Sociedades...”, *op. cit.*

³¹⁸ V. artigo 25.º do RJCTPD.

Isto sem prejuízo de determinado jogador negociar a sua saída de determinado clube por sua conta e risco. Então, a contrapartida subjacente ao pagamento daquela indemnização é o rompimento do vínculo laboral desportivo.

Quanto ao enquadramento jurídico das cláusulas de rescisão, nomeadamente no que respeita a sua natureza em relação ao praticante desportivo, a doutrina nem sempre foi unânime. Com efeito, João Leal Amado entendia que as cláusulas de rescisão se tratavam de verdadeiras cláusulas penais, que visavam compensar o rompimento contratual laboral *ante tempus* pelo praticante desportivo. O autor admitia ainda este tipo de cláusulas no pressuposto de defesa dos interesses do praticante desportivo, isto é, através do acionamento desta cláusula aquela parte contratual conseguia desvincular-se do contrato antes do termo do mesmo, enquanto que se assim não fosse ver-se-ia obrigado a cumprir o contrato até ao fim³¹⁹. Por sua vez, Albino Mendes Baptista rejeitava aquele entendimento de que se tratavam de cláusulas penais, justificando que as mesmas operavam à margem de qualquer incumprimento e ainda porque a desvinculação em questão estava previamente consentida pelo clube desportivo. Por fim, Lúcio Correio entende que estas cláusulas, por assentarem num carácter liberatório, têm natureza penitencial por se traduzirem num direito de arrependimento, permitindo assim a desvinculação antecipada pelo praticante desportivo, mediante o pagamento de uma contraprestação previamente convencionada a favor da entidade empregadora³²⁰.

Quanto ao enquadramento fiscal dos rendimentos obtidos pela sociedade desportiva através do pagamento das cláusulas de rescisão, quando as mesmas são pagas pelo praticante desportivo, entendemos que não vão estar sujeitas ao pagamento de IVA, ao contrário do que irá suceder quando a cláusula é paga por um outro clube que pretende “adquirir” o praticante desportivo. Com efeito, o artigo 4.º, n.º 3 do CIVA prescreve que são equiparadas a prestações de serviços a cedência temporária ou definitiva de um jogador, acordada entre os clubes com o consentimento do desportista, durante a vigência do contrato com o clube de origem e as indemnizações de promoção e valorização, previstas no n.º 2 do artigo 18.º do regime jurídico do contrato de trabalho do praticante desportivo, aprovado pela Lei n.º 28/98, de 26 de junho, devidas após a cessação do contrato. Ora, quando o praticante desportivo aciona a cláusula de rescisão e paga o valor aí estipulado, esta operação não se enquadra no conceito de prestação de serviços, nem tão pouco se contra enquadra naquele preceito. Isto porque se trata do

³¹⁹ AMADO, João Leal, *Vinculação versus Liberdade...*, op. cit., p. 226.

³²⁰ Cfr. RELÓGIO, Luís Paulo, “Cláusulas de resolução – natureza jurídica”, in Lúcio Miguel Correia e Rosalia Ortega Pradillho (coord.), *1º Congresso Internacional Sobre o Regime Jurídico do Contrato de Trabalho Desportivo*, Porto, Vida Económica – Editorial, S.A., 2018, p. 166 a 169.

acionamento de uma cláusula no âmbito do contrato de trabalho estabelecido entre o clube empregador e o praticante desportivo, ou seja, não está aqui em causa um contrato de prestação de serviços tal como contemplado no artigo 1154.º do Código Civil. Então, assim sendo, a quantia paga pelo praticante desportivo ainda se encontra no âmbito de uma prestação financeira relacionada com o contrato de trabalho, estando, portanto, não sujeita a IVA. Para além disso, o próprio CIVA no artigo 4.º, n.º 3 determina que são equiparadas a prestações de serviços a cedência temporária ou definitiva de um jogador, *acordada entre os clubes* com o consentimento do desportista, ou seja, esta norma contempla as situações em que há uma verdadeira transferência de direitos desportivos, como será demonstrado no ponto seguinte, não apenas a desvinculação laboral do praticante desportivo.

2.2.4. A transferência de direitos económico-desportivos

Ora, no contrato de trabalho desportivo é comum regularem-se os direitos económicos subjacentes. Estes traduzem-se no direito de proceder à transferência de um praticante desportivo para outro clube. Estão aqui em causa as situações em que um clube e um determinado praticante desportivo têm entre eles um vínculo laboral e dá-se uma transferência daquele para um outro clube. Ou seja, no fundo, o que está sempre subjacente nestas situações é o acionamento da cláusula de rescisão aposta no contrato de trabalho desportivo e isto tanto pode ser feito nas situações em que um atleta pretende simplesmente desvincular-se da sua entidade patronal, como pode ser feito nos casos em que um outro clube pretende adquirir determinado jogador antes de terminar o seu vínculo desportivo laboral.

Ora, quando se fala na transferência de direitos económico-desportivos o que está em causa é a aquisição de um ativo fixo intangível por um clube³²¹, i.e., de um praticante desportivo³²² a um outro clube, mediante o pagamento de uma quantia ao clube que “detém” o jogador, ou então, mediante um qualquer acordo. Na realidade, este fenómeno é o que vulgarmente se associa à “compra e venda” de jogadores ou à “transferência” dos mesmos, mas que na realidade corresponde à transferência dos direitos económicos (bem como dos desportivos) detidos sobre determinado praticante desportivo³²³. Desta forma, o clube de origem pretende lucrar com a transferência do seu ativo para outro clube, de maneira a compensar os custos que teve com o

³²¹ Nos termos do artigo 3.º da Lei n.º 103/97, de 13 de setembro considera-se como elemento do ativo imobilizado incorpóreo o direito de contratação dos jogadores profissionais, desde que inscritos em competições desportivas de carácter profissional ao serviço da sociedade desportiva.

³²² ALMEIDA, Marta Machado de, e GOMES, Francisca, de Landerst, “O IVA na...”, op. cit., p. 259.

³²³ ALMEIDA, Marta Machado de, e GOMES, Francisca, de Landerst, “O IVA na...”, op. cit., p. 258 e 259.

investimento no jogador e de forma a compensar os lucros cessantes que irá deixar de auferir por transmitir os seus direitos económicos³²⁴. Os direitos económicos são denominados de “passe” no mundo do futebol e correspondem à quantia paga por um clube a outro quando existe uma transferência entre os clubes negociantes. Aliás, no Brasil, a Lei n.º 6.354/76 (conhecida por “Lei do passe”, atualmente revogada³²⁵), no seu artigo 11.º definia o passe como a importância devida por um empregador a outro, pela cessão do atleta durante a vigência do contrato ou, depois do seu término, observadas as normas pertinentes. O “passe” de um jogador pode ser cedido a um outro clube na totalidade ou então pode ser cedida apenas uma parte. Isto terá implicações numa futura transferência do jogador (ou seja, numa futura transferência dos seus direitos económico-desportivos). Imagine-se um clube que adquire um praticante desportivo a um outro, mediante uma quantia compensatória. No entanto, no tal acordo fica estabelecido que o clube que “vendeu” o seu ativo fica a deter 10% do passe do jogador vendido. Ora, isto quer dizer que se o segundo clube vier a “vender” o seu jogador apenas receberá 90% da quantia que vier a ficar estabelecida naquele negócio, enquanto que o clube originário que vendeu o atleta ao agora clube vendedor receberá 10% do acordado neste último negócio. Face a este estilo de negócios há autores como Napier que defendem que o “passe” é independente do vínculo laboral, i.e., mesmo que um vínculo laboral se extinga com a transmissão dos direitos económico-desportivos de um jogador, este continua mesmo assim a ter uma ligação com o clube³²⁶.

Note-se ainda que antigamente era ainda possível realizar negócios com terceiros sobre estes direitos económicos, isto é, acordava-se com entidades terceiras que estas pudessem participar, total ou parcialmente, na compensação a pagar em relação a uma futura transferência de um jogador de um clube para o outro ou então que fossem concedidos a entidades terceiras quaisquer direitos em relação a uma futura transferência ou qualquer compensação por tal transação. Isto já não é permitido pela F.P.F., excepcionando os acordos celebrados até 01 de maio de 2015, que apenas podem continuar em vigor até ao termo do contrato³²⁷.

Ao nível fiscal destaca-se o enquadramento em sede de IVA destas operações. Com efeito, este negócio de transferência dos direitos económico-desportivos estará sujeito ao imposto de acordo com o artigo 4.º, n.º 3 do CIVA, pois equipara a prestação de serviços a título oneroso a

³²⁴ AMADO, João Leal, e LORENZ, Daniel, “Os chamados «direitos económicos»: o praticante desportivo feito mercadoria?”, *Desporto e Direito, Revista Jurídica do Desporto*, X (29), 2013, p. 191 e 192.

³²⁵ Esta lei foi entretanto revogada pela Lei n.º 9.615, conhecida por “Lei Pelé” que, entre outras inovações face ao regime anterior, veio proibir os passe nos clubes do Brasil.

³²⁶ COSTA, Roberto Martins, “Proibição de terceiros nos direitos económicos do atleta de futebol: retrocesso ou avanço na perspetiva da livre concorrência”, texto disponível em <https://repositorio.ul.pt/handle/10451/52795> [29/09/2022].

³²⁷ Cf. artigo 36.º do Regulamento do Estatuto, Categoria, Inscrição e Transferência de Jogadores da F.P.F.

cedência definitiva de um jogador. Ora, por vezes, como contraprestação da transferência dos direitos económico-desportivos de um jogador pode ficar estabelecido, além de uma remuneração, a cedência temporária de um jogador por parte do clube/SAD que adquire o novo ativo ao clube anterior deste. Ou seja, esta situação mistura a transferência de direitos económico-desportivos e a cedência temporária de praticantes desportivos. Nestes casos, a transferência dos direitos estará sujeita a IVA e o valor da contraprestação corresponde ao valor acordado em numerário relativo à transferência e, àquele valor, acresce também o valor acordado entre as partes pela cedência temporária do outro jogador. Está aqui em causa a tributação em sede de IVA no caso da transferência dos direitos económico-desportivos do jogador para uma outra sociedade desportiva, mediante o pagamento da cláusula de rescisão ou um valor inferior da mesma se as partes chegarem a tal acordo. Esta situação é distinta daquelas em que é o próprio praticante desportivo que paga a cláusula de rescisão para se desvincular da sua entidade patronal, que foi melhor explicada no ponto anterior.

Ao nível do enquadramento em sede de IRC remete-se para o que foi dito sobre o regime fiscal aplicável às sociedades desportivas³²⁸, nomeadamente no seu artigo 3.º que permite a amortização dos encargos com a contratação de novos praticantes desportivos. Acrescentando-se agora que nestes custos devem ainda ser incluídos as quantias despendidas a título de compensação de direitos de formação e ainda os encargos com a contribuição de solidariedade. Com efeito, os clubes que se dispõem a formar³²⁹ um praticante desportivo, têm direito a uma compensação, frequentemente denominada por “direitos de formação”. O direito a esta compensação nasce com a celebração de contratos profissionais até aos 23 anos de idade do praticante desportivo. Ou seja, quando um outro clube adquire o praticante desportivo a título de jogador profissional, até aos 23 anos de idade daquele, terá que pagar ao clube formador a percentagem prevista no regulamento de transferências da F.P.F. E isto sucede em qualquer transferência do jogador até atingir aquela idade³³⁰. Na prática, esta regra faz com que as sociedades desportivas possam ter este encargo adicional aquando a contratação de jogadores, devendo o mesmo ser tido no conceito de “direito de contratação dos jogadores profissionais” previsto no artigo 3.º da Lei n.º 103/97. Ora, adicionalmente, entendemos que também cabe naquele conceito os encargos com a contribuição de solidariedade. Com efeito, trata-se de um encargo que as sociedades desportivas têm com a transferência de jogadores, isto é, sempre que

³²⁸ Constante da Lei n.º 103/97.

³²⁹ Os contratos de formação desportiva são aqueles que visam aperfeiçoar a *performance* desportiva de determinado atleta que se encontre entre os 14 e os 18 anos de idade – veja-se o artigo 28.º da Lei n.º 54/2017, de 14 de julho.

³³⁰ Sobre esta questão veja-se os artigos 39.º e 40.º do regulamento do estatuto, categoria, inscrição e transferência de jogadores.

um jogador profissional seja transferido antes do termo do seu contrato, os clubes que tenham contribuído para a sua formação têm o direito de receber uma percentagem correspondente a 5% do valor da transferência do jogador³³¹. Esta percentagem é devida pela sociedade desportiva que regista o praticante desportivo fruto de uma transferência e tal quantia é devida até ao 23.º aniversário do atleta em questão. Ora, também aqui entendemos que estes encargos devem ser considerados no conceito de “direito de contratação dos jogadores profissionais”, com os devidos efeitos legais.

2.2.5. Da possibilidade de deduzir o IVA suportado

O IVA atribui a cada operador económico a possibilidade de deduzir o imposto incorrido nas suas compras ao imposto que liquida nas suas vendas, entregando ao Estado apenas a diferença entre estes valores, quando o mesmo é positivo. É assim que é assegurada a neutralidade do IVA, de forma a que se garanta que o mesmo seja suportado em definitivo pelo consumidor final, evitando-se um efeito cumulativo³³². O que de resto é confirmado pelo Acórdão *Petroma*³³³ proferido pelo TJUE, que consagra o direito à dedução como um princípio fundamental subjacente ao funcionamento do IVA, que permite garantir a neutralidade fiscal de todas as atividades económicas, desde que sujeitas a IVA.

No desenvolver da sua atividade económica as SAD ou clubes desportivos podem deparar-se com várias taxas de IVA aplicáveis aos bens e serviços por si prestados. Com efeito, no que respeita a bilhetes para assistir aos jogos de futebol, estes vão estar sujeitos a uma taxa reduzida de IVA de 6% por se enquadrarem na verba 2.15 da lista I anexa ao CIVA, que inclui espetáculos, provas e manifestações desportivas e outros divertimentos públicos³³⁴. No entanto, não raras as vezes, os clubes desportivos ou SAD vendem cópias dos equipamentos que irão ser utilizados pelos jogadores numa determinada época desportiva aos seus adeptos. Assim, a venda desses bens irá estar sujeita a uma taxa de IVA de 23%. Frequentemente os clubes têm um bar com funcionamento exclusivo na duração dos jogos desportivos. Dir-se-á quanto a estes bens que em regra vão estar sujeitos à taxa de IVA normal, mas podem dar-se situações em que beneficiem da

³³¹ Veja-se sobre o direito à contribuição de solidariedade o disposto no artigo 47.º do Regulamento do Estatuto, Categoria, Inscrição e Transferência de Jogadores da F.P.F.

³³² VASQUES, Sérgio, *O Imposto Sobre o Valor Acrescentado*, Coimbra, Edições Almedina S.A., 2015, p. 333 a 335.

³³³ Veja-se acórdão proferido no âmbito do processo C-271/12, de 8 de maio de 2013, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:62012CJ0271&from=PT>.

³³⁴ AAVV, “A prática desportiva e a taxa reduzida de IVA”, s/d, texto disponível em <https://www.occ.pt/pt/noticias/a-pratica-desportiva-e-a-taxa-reduzida-de-iva/#> [28/09/2022].

taxa reduzida, como acontece com a água³³⁵ e com os sumos³³⁶, por exemplo. Daqui se retira que estas entidades são sujeitos passivos que liquidam IVA, o que permite que deduzam também o IVA por si suportado.

Quanto às deduções, foi já explicado que os empresários cobram IVA nas suas prestações de serviços, quer esta prestação seja efetuada a praticantes desportivos, quer a prestação seja efetuada a clubes ou SAD. Coloca-se agora a questão se o IVA suportado pelos clubes/SAD naquelas operações pode por estas ser deduzido. A AT já se pronunciou sobre estas questões, defendendo que quando o empresário atue em representação do clube, então o encargo de IVA suportado poderá ser deduzido pelo sujeito passivo em questão, nos termos do artigo 19.º, n.º 1, al. a) e artigo 20.º, ambos do CIVA. Isto porque a prestação de serviços foi efetivamente prestada ao clube ou SAD, no âmbito de um contrato de representação. No entanto, há ainda situações em que os empresários desportivos atuam em nome do praticante desportivo, mas os encargos decorrentes daquela prestação de serviços são suportados pelos clubes ou SAD. Nesses casos, a AT entende que não haverá lugar à dedução do IVA suportado uma vez que o serviço foi prestado ao praticante desportivo e não ao clube ou SAD³³⁷. Todavia não concordamos com esta visão defendida pela AT no que diz respeito à não dedução do IVA suportado quando o empresário desportivo age em nome do praticante desportivo. Com efeito, o empresário apenas pode representar uma das partes do contrato laboral, no entanto, é extremamente difícil, senão até impossível, não conjugar ambos os interesses presentes. Apesar de neste caso encontrar-se a atuar por conta do praticante, também acaba por prestar um serviço ao clube desportivo, ainda que indiretamente, na medida em que lhe está a arranjar um trabalhador que, muito provavelmente, lhe fazia falta (caso contrário não celebrava o contrato). Ora, se o clube ou SAD aceita assumir os encargos com aquela prestação de serviços, mesmo que diretamente o empresário estivesse ao serviço do praticante, a sua atividade não é indiferente ao clube, que também beneficia da mesma, daí que faça todo o sentido possibilitar a dedução do IVA suportado com o pagamento ao empresário.

Já foi também abordada a questão da sujeição a IVA nas operações de cedência temporária e de transferência de direitos económico-desportivos de praticantes desportivos. Também nestas operações o clube cedente ou transferente irá aplicar a taxa de 23% sobre o preço estipulado para aquelas operações ao clube/sociedade desportiva cessionário ou adquirente.

³³⁵ Verbas 1.7, 1.7.1 e 1.7.2. da lista I anexa ao CIVA.

³³⁶ Verba 1.11 da lista I anexa ao CIVA.

³³⁷ Cfr. circular n.º 15/2011 emitida pela DGI.

Assim, também aqui, o sujeito passivo que suportou o IVA irá poder deduzi-lo nos moldes já mencionados, ou seja, desde que também liquide IVA, o que no caso de sociedades desportivas se verifica.

3. Considerações em sede de IRC

3.1. Dedução de encargos despendidos com empresário desportivo

Ir-se-á agora proceder ao enquadramento fiscal, nomeadamente em sede de IRC, de outros encargos incorridos pelas sociedades desportivas. Começando-se pela questão das importâncias despendidas com os serviços prestados pelos empresários desportivos. Sobre este assunto a DGI já se pronunciou na Circular n.º 15/2011³³⁸. Já foi mencionado na parte referente aos empresários de futebol que os mesmos apenas podem representar os interesses de uma das partes contratuais, ficando proibida a dupla representação. Assim, fica vedada a representação simultânea de um jogador de futebol e de uma sociedade desportiva, no âmbito do mesmo negócio contratual. Ora, assim sendo, se o empresário atua em representação do praticante desportivo na negociação de um contrato, então fica vedada a remuneração pela sociedade desportiva, pelo que os encargos com este serviço não podem ser considerados como gasto, nos termos do artigo 23.º do CIRC, para efeitos da determinação do lucro tributável. A Circular acrescenta que ainda que mesmo que tais encargos fossem considerados como indispensáveis, não poderiam ser deduzidos, para efeitos da determinação do lucro tributável por conta do disposto no artigo 45.º, n.º 1, al. c) do CIRC, por tais gastos se traduzirem em encargos de terceiros que a sociedade desportiva não estava legalmente autorizada a suportar. No entanto, a AT admite uma exceção quando exista um acordo entre o empresário, o atleta e a sociedade desportiva em que se assume que o empresário representa o praticante desportivo mas que a sociedade desportiva aceita pagar ao empresário a remuneração que era devida pelo praticante desportivo. No entanto, esse pagamento passa a constituir uma remuneração acessória do desportista estando, como tal, sujeita a IRS. A AT entende que apenas nesta situação é que os encargos com o empresário desportivo que atua em representação do praticante desportivo podem ser considerados gastos, nos termos do artigo 23.º do CIRC. Ora, não podemos concordar com este entendimento da AT. Por um lado, percebem-se os motivos subjacentes ao entendimento da AT, nomeadamente, que o que está em causa é o aumento do rendimento do jogador ao desonerar o mesmo do encargo

³³⁸ Disponível em http://www.taxfile.pt/file_bank/news2411_6_1.pdf.

que teria com o pagamento do seu empresário. No entanto, quando a sociedade desportiva assume aquele encargo que era do praticante desportivo assume como se fosse dela. Com efeito, apesar de ser proibida a dupla representação, a sociedade também beneficiou com a intermediação que resultou na conclusão do contrato. Por conta do empresário desportivo a sociedade desportiva pode muito bem ter colmatado uma deficiência no seu plantel, o que faz com que indiretamente o empresário desportivo acabe por servir também os interesses do clube desportivo. Ao assumir aquele encargo que não era seu, pode estar a fazê-lo precisamente porque também beneficiou daqueles serviços. Aliás, o próprio regulamento dos intermediários da F.P.F. permite que o jogador dê o seu consentimento escrito para que o clube pague em seu nome³³⁹, por isso, em bom rigor, não se trata de um encargo que não podia assumir. Ao apenas permitir a consideração daqueles encargos como gastos caso o jogador assuma que o pagamento ao empresário vai ser considerado como sua remuneração acessória parece ser um encargo tributário excessivo e despropositado para este sujeito passivo. Com efeito, aquele rendimento já irá ser tributado na esfera do empresário desportivo, não parece justificar-se também a tributação na esfera do praticante desportivo. Mesmo que assim não se entenda, seria sempre mais justo uma divisão dos custos do que a solução apontada pela AT. Isto é, se assim não se entenda sempre seria mais adequado considerar-se 50% daquele encargo como remuneração acessória do praticante desportivo e 50% considerar-se-ia como gasto da sociedade desportiva.

Quanto aos encargos suportados pela sociedade desportiva com o empresário desportivo quando este atue em representação daquela, a AT entende que nesse caso as remunerações que lhe forem pagas podem ser consideradas como gastos, nos termos do artigo 23.º do CIRC, desde que correspondam efetivamente à prestação de um serviço em representação da sociedade, ou seja, aqui não se levantam grandes dúvidas.

3.2. Os prémios de jogo

Foi já referido em 3.1.3. do capítulo II respeitante à retribuição dos praticantes desportivos que a mesma pode englobar, para além do salário mensal normal, os prémios de jogo, para onde se remete para mais esclarecimentos. A AT já se pronunciou quanto ao enquadramento fiscal destes encargos suportados pela sociedade desportiva na Circular n.º 14/2011. Esta circular refere-se especialmente ao enquadramento fiscal dos salários dos jogadores e treinadores, designadamente de salários, prémios de jogo e outros rendimentos de trabalho. Assim, a AT veio

³³⁹ Veja-se o disposto no artigo 11.º, n.º 6 daquele regulamento.

esclarecer que tais encargos são considerados gastos comuns, nos termos do artigo 54.º do CIRC. Isto porque aqueles gastos contribuem para a obtenção dos rendimentos da sociedade desportiva. Com efeito, a AT considerou, e bem, que os jogadores, no seu plano de imagem coletiva, relevam para a obtenção de vários rendimentos pela sociedade desportiva, nomeadamente os respeitantes à venda de produtos de *marketing*, respeitantes a direitos de transmissões televisivas e ainda relacionados com a realização de contratos de publicidade³⁴⁰. Assim sendo, visto que os prémios de jogo são considerados gastos indispensáveis à obtenção dos rendimentos que não tenham sido considerados na determinação do rendimento global e que não estejam especificamente ligados à obtenção dos rendimentos não sujeitos ou isentos de IRC são deduzidos, no todo ou em parte, a esse rendimento global, para efeitos de determinação da matéria coletável.

3.3. Penalizações desportivas

Sobre o enquadramento em sede de IRC das penalizações desportivas aplicadas às sociedades desportivas a AT emitiu a Circular n.º 13/2011, de 19 de maio com o objetivo de esclarecer eventuais dúvidas que pudessem surgir.

Assim, a AT entendeu que os encargos suportados com penalizações pela prática de infrações desportivas não podem ser considerados como uma consequência natural do exercício regular da atividade desenvolvida pela sociedade, isto porque tais infrações não dependem diretamente da gestão da atividade desportiva, mas sim do incorreto comportamento dos adeptos ou de uma qualquer violação dos regulamentos desportivos. Assim, estes encargos não podem ser considerados como indispensáveis para a obtenção de rendimento pela sociedade desportiva, nos termos do artigo 23.º do CIRC. Ainda que se pudessem considerar estes encargos como gastos, por se traduzirem indispensáveis para a obtenção dos rendimentos sujeitos a imposto, não poderiam ser dedutíveis por força do previsto no artigo 45.º, n.º 1, al. d) do CIRC (atualmente artigo 23.º-A, n.º 1, al. e) do CIRC). Com efeito o artigo 23.º-A determina expressamente que não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os encargos com as multas, coimas e demais encargos, incluindo os juros compensatórios e moratórios, pela prática de infrações de qualquer natureza que não tenham origem contratual, bem como por comportamentos contrários a qualquer regulamentação sobre o exercício da atividade. Ora, como estas penalizações derivam do exercício da competência das federações desportivas para sancionar a violação de deveres e regras, quer comportamentais, quer de jogo, então aquela competência disciplinar não deriva da

³⁴⁰ Veja-se a Circular n.º 14/2011, emitida pela DGI, disponível em http://www.taxfile.pt/file_bank/news2411_5_1.pdf.

liberdade contratual entre as partes, mas sim do exercício de atos de natureza pública. Neste sentido vai também o Acórdão do STA de 02/05/2012³⁴¹ que determinou que os encargos suportados a título de multas e outras penalidades impostas à sociedade desportiva por violação de regulamentos desportivos, não constituem custos do exercício para efeitos dos artigos 23.º e 41.º, n.º 1, al. d) do CIRC³⁴².

3.4. Tratamento dos direitos de imagem

Como já se teve a oportunidade de mencionar, os direitos de imagem constituem uma importante fonte de rendimento no direito do desporto, nomeadamente no que respeita à sua exploração quanto aos praticantes desportivos. Já foi também mencionado que os direitos de imagem destes sujeitos podem ser percecionados em duas dimensões: no seu plano individual e no plano coletivo. Para o que aqui releva estar-se-á a ter em consideração os direitos de imagem do praticante desportivo no seu plano individual. Ora, sobre esta questão, que se diga de extrema importância pelo peso que tem no mundo desportivo, a Lei n.º 103/97 sobre o regime especial aplicável às sociedades desportivas não acrescenta nenhum esclarecimento, sendo apontada esta lacuna por alguns autores³⁴³. No entanto, a AT emitiu uma circular com algumas informações sobre o enquadramento fiscal adequado para as operações que envolvam os direitos de imagem dos praticantes desportivos, nomeadamente sobre a aquisição dos mesmos por sociedades desportivas residentes a outras entidades não residentes.

Assim, para a Circular n.º 17/2011³⁴⁴, quando os direitos individuais de imagem de um jogador são detidos por uma entidade não residente em Portugal, que os cede à sociedade desportiva residente em Portugal com quem o praticante desportivo virá a celebrar um contrato de trabalho desportivo, então a cedência daqueles direitos encontra-se relacionada com o contrato de trabalho já que subsistem enquanto aquele contrato durar, pelo que tais rendimentos encontram-se sujeitos a IRC nos termos do artigo 4.º, n.º 3, al. d) do CIRC³⁴⁵. A AT indica ainda que tais rendimentos estão sujeitos a uma retenção na fonte a título definitivo, nomeadamente através da aplicação de uma taxa de 25% sobre os rendimentos³⁴⁶, não sendo possível aplicar a

³⁴¹ Acórdão proferido no âmbito do processo n.º 0930/11, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/934471bac3d5ad00802579fa00504380?OpenDocument&ExpandSection=1>.

³⁴² Também o Acórdão do TCA-S, proferido a 09/03/2017 indicou a não consideração daqueles encargos como custos do exercício. Acórdão disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/bd3c69ec3bcb646d802580df0040fda2?OpenDocument>.

³⁴³ Cf. RODRIGUES, Abílio, "O Regime Fiscal das Sociedades...", *op. cit.*

³⁴⁴ Esta circular encontra-se disponível para consulta em http://www.taxfile.pt/file_bank/news2411_8_1.pdf.

³⁴⁵ Com efeito, tal preceito indica que consideram-se obtidos em território português os rendimentos imputáveis a estabelecimento estável aí situado e, bem assim, os que, não se encontrando nessas condições derivam do exercício em território português da atividade de profissionais de espetáculos ou desportistas.

³⁴⁶ Nos termos dos artigos 87.º, n.º 4 e 94.º, n.º 5, ambos do CIRC.

prerrogativa prevista no artigo 98.º, n.º 1 do CIRC que determina uma dispensa de retenção da fonte, ainda que exista uma Convenção para evitar a Dupla Tributação entre Portugal e o país de residência da entidade não residente, quando a CDT siga o disposto no n.º 2 do artigo 17.º da Convenção Modelo da OCDE. Ora, quanto à possibilidade da entidade adquirente de tais direitos (clubes ou sociedade desportiva) deduzir os custos com a aquisição dos mesmos, nos termos do artigo 23.º do CIRC, a AT entende que a sociedade desportiva tem que conseguir comprovar a mínima adequação entre a exploração de tais direitos e os encargos suportados.

Aproveita-se também a oportunidade para acrescentar que em sede de IVA a aquisição por uma sociedade desportiva residente em território português, de direitos de imagem de um jogador com o qual celebrou um contrato de trabalho desportivo, a uma entidade que não tenha no território nacional, sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, domicílio, a partir do qual esse serviço é prestado, encontra-se sujeita a IVA de acordo com o disposto na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA³⁴⁷, sendo a sociedade desportiva o sujeito passivo deste imposto, nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA³⁴⁸.

3.5. Regime fiscal dos clubes desportivos

A Lei de Bases da Atividade Física e do Desporto³⁴⁹ fornece uma noção de clubes desportivos, estando esta figura reservada para as pessoas coletivas de direito privado, constituídas sob a forma de associação sem fins lucrativos, que tenham como escopo o fomento da prática direta de modalidades desportivas³⁵⁰. Ou seja, está em causa uma associação sem fins lucrativos, cujo fim é promover a prática desportiva. Ora, nestas situações, o CIRC fornece uma isenção³⁵¹ no seu artigo 11.º, que isenta de imposto os rendimentos diretamente derivados do exercício de atividades culturais, recreativas e desportivas. Para beneficiar desta isenção é necessário que se verifique cumulativamente dois requisitos:

³⁴⁷ Este artigo prevê que são tributáveis as prestações de serviços efetuadas a um sujeito passivo dos referidos no n.º 5 do artigo 2.º, cuja sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, para o qual os serviços são prestados, se situe no território nacional, onde quer que se situe a sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio do prestador.

³⁴⁸ Que determina que são sujeitos passivos de imposto as pessoas singulares ou coletivas referidas na alínea a), pela aquisição dos serviços abrangidos pela alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º, quando os respetivos prestadores não tenham, no território nacional, sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços são prestados.

³⁴⁹ Lei n.º 5/2007, de 16 de janeiro.

³⁵⁰ Veja-se o artigo 26.º da Lei mencionada.

³⁵¹ Está-se perante uma isenção automática, ou seja, independente do reconhecimento da mesma por parte da AT. Veja-se MARTINS, Helena Pegado, "O Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas", in João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães (coord.), *Lições de Fiscalidade*, vol. I – Princípios gerais e de fiscalidade interna, 6.ª edição revista e atualizada, Coimbra, Edições Almedina S.A., 2018, p. 306 e 307.

- 1) Em caso algum distribuam resultados e os membros dos seus órgãos sociais não tenham, por si ou interposta pessoa, algum interesse direto ou indireto nos resultados de exploração das atividades prosseguidas;
- 2) Disponham de contabilidade ou escrituração que abranja todas as suas atividades e a ponham à disposição dos serviços fiscais, designadamente para comprovação do referido na alínea anterior.

No entanto, esta isenção apenas se aplica aos rendimentos diretamente derivados do exercício de atividades desportivas. Ou seja, ficam fora do âmbito da isenção os rendimentos provenientes de qualquer atividade comercial, industrial ou agrícola exercida, ainda que a título acessório, em ligação com essas atividades, nomeadamente, os rendimentos derivados de publicidade, direitos respeitantes a qualquer forma de transmissão, bens imóveis, aplicações financeiras e jogo do bingo³⁵². Muitas vezes os clubes desportivos têm, por exemplo, rendimentos derivados da exploração comercial de um bar ou café existente nas instalações do clube. Pois tais rendimentos já não estarão isentos de IRC.

Não obstante, existem ainda um benefício fiscal para aqueles rendimentos sujeitos e não isentos no artigo 54.º do EBF. Assim, de acordo com este preceito ficam isentos de IRC os rendimentos das coletividades desportivas, de cultura e recreio, abrangidas pelo artigo 11.º do Código do IRC, desde que a totalidade dos seus rendimentos brutos sujeitos a tributação e não isentos nos termos do mesmo Código, não exceda o montante de 7500 €. O n.º 2 daquele preceito prevê ainda um outro benefício na medida em que os montantes despendidos no investimento em infraestruturas, desde que não provenientes de subsídios, podem ser deduzidas à matéria coletável até ao limite de 50%³⁵³ da mesma. O eventual excesso apurado pode ser deduzido até ao final do segundo exercício seguinte ao do investimento.

Quanto à tributação em sede de IRC, a matéria coletável é obtida através da dedução ao rendimento global, incluindo os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, determinados nos termos do artigo 53.º, dos gastos comuns e outros imputáveis aos rendimentos sujeitos a imposto e não isentos, nos termos do artigo 54.º e da dedução dos benefícios fiscais eventualmente existentes que consistam em deduções naquele rendimento. Quanto a estes rendimentos irá ser aplicada uma taxa de 21%, nos termos do artigo 87.º, n.º 5 do CIRC. É ainda

³⁵² V. n.º 3 do artigo 11.º do CIRC.

³⁵³ Em 2011 o limite era 90% daquele valor, ou seja, um valor consideravelmente mais alto.

de realçar que o CIRC prevê ainda a isenção da tributação quanto às quotas pagas pelos associados em conformidade com os estatutos da associação e ainda quanto aos subsídios destinados a financiar a realização dos fins estatutários.

Quanto ao IVA, destaca-se que estas entidades podem ter uma atividade mista, na medida em que podem ter atividades que se encontram isentas de IVA, enquanto que outras não estão isentas. Assim, quanto às isenções, o artigo 9.º do CIVA³⁵⁴ parece conter algumas disposições passíveis de serem aplicadas aos clubes desportivos, nomeadamente:

- a) O n.º 8 que dispõe que estão isentas de IVA as prestações de serviços efetuadas por organismos sem finalidade lucrativa que explorem estabelecimentos ou instalações destinadas à prática de atividades artísticas, desportivas, recreativas e de educação física a pessoas que pratiquem essas atividades;
- b) O n.º 19 que dispõe que estão isentas de IVA as prestações de serviços e as transmissões de bens com elas conexas efetuadas no interesse coletivo dos seus associados por organismos sem finalidade lucrativa, desde que esses organismos prossigam objetivos de natureza política, sindical, religiosa, humanitária, filantrópica, recreativa, desportiva, cultural, cívica ou de representação de interesses económicos e a única contraprestação seja uma quota fixada nos termos dos estatutos;
- c) O n.º 20 que determina que estão isentas de IVA as transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas por entidades cujas atividades habituais se encontram isentas nos termos dos números 8) e 19) do artigo 9.º, quando se trate de manifestações ocasionais destinadas à angariação de fundos em seu proveito exclusivo, desde que esta isenção não provoque distorções de concorrência.

Ora, estes sujeitos passivos, quando no âmbito da isenção, não irão liquidar IVA mas também não irão poder deduzir o IVA por eles suportados aquando a aquisição de bens ou serviços utilizados na obtenção daquele rendimento. Como as associações acabam por exercer operações

³⁵⁴ Este preceito fornece uma isenção simples ou incompleta, ou seja, o sujeito passivo não tem a obrigação de liquidar IVA mas também não irá beneficiar do direito à dedução do IVA suportado a montante. Estas isenções distinguem-se das isenções completas que conferem direito à dedução do IVA suportado a montante, sem que o sujeito passivo tenha que liquidar IVA nas operações a jusante. Cfr. LANÇA, Cidália, “O Imposto Sobre o Valor Acrescentado”, in João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães (coord.), *Lições de Fiscalidade*, vol. I – Princípios gerais e de fiscalidade interna, 6.ª edição revista e atualizada, Coimbra, Edições Almedina S.A., 2018, p. 397.

que estão sujeitas a IVA, quanto a essas atividades, irão ter direito à dedução do IVA que lhes foi faturado³⁵⁵. Sucede que, este direito à dedução não irá ser de forma total, pois apenas pode ser deduzido o imposto suportado para a realização das operações tributadas. Para tal, é necessário determinar e delimitar o direito à dedução, através de um dos métodos estabelecidos no artigo 23.º do CIVA, ou seja, através do método da afetação real ou do método pro-rata³⁵⁶. Apesar de em regra caber ao sujeito passivo a escolha entre estes dois métodos, podem existir situações em que a AT obrigue determinado sujeito a optar pelo método da afetação real quando este exerça atividades económicas distintas ou quando a aplicação do método pro-rata gere distorções significativas³⁵⁷.

³⁵⁵ Isto nos termos dos artigos 19.º e 20.º do CIVA.

³⁵⁶ Caso seja utilizado o método da afetação real, este permite determinar o direito à dedução do IVA através da separação das atividades não sujeitas/isentas sem direito à dedução. Por sua vez, o método pro-rata permite apurar o IVA dedutível através da aplicação de uma percentagem.

³⁵⁷ Nos termos do artigo 23.º, n.º 3 do CIVA.

NOTAS CONCLUSIVAS

- 1.** O desporto, despoletado na Inglaterra no século XIX, apenas começou a ser reconhecido em Portugal nos primórdios do século XX, que apenas aí começou a reconhecer os benefícios aliados à prática desportiva o que culminou na promulgação do Decreto n.º 21.110, de 4 de abril de 1932.
- 2.** Atualmente, a legislação e regulamentação desportiva é bastante mais densa, fruto do desenvolvimento galopante associado ao desporto. Tendo, aliás, a prática desportiva referência expressa na Constituição da República no seu artigo 70.º e ainda referências indiretas, como sucede nos seus artigos 64.º, n.º 2, al. b) e 70.º, n.º 1, al. c).
- 3.** No contexto desportivo é possível encontrar-se os mais variados agentes desportivos, noção esta abrangente e que inclui os praticantes desportivos, os empresários desportivos, as sociedades e clubes desportivos e ainda outros sujeitos como é o caso de diretores técnicos, por exemplo.
- 4.** O praticante desportivo, nomeadamente o jogador de futebol, corresponde ao sujeito que, integrado numa equipa, desenvolve a atividade do futebol a título amador ou profissional.
- 5.** A distinção entre o praticante desportivo amador ou profissional pode ser aferida através de vários critérios, nomeadamente, um critério remuneratório, competitivo ou ainda através do critério da exclusividade.
- 6.** Estes agentes desportivos podem auferir uma grande variedade de rendimentos, desde aqueles que advêm do contrato de trabalho desportivo aos rendimentos derivados da exploração do direito de imagem, que pode ser explorado no plano individual e/ou coletivo do praticante desportivo.
- 7.** Os rendimentos derivados do contrato de trabalho irão ser tributados na categoria A do IRS. Por sua vez, os rendimentos derivados da exploração do direito de imagem do praticante desportivo poderão ter enquadramento nas categorias A, B ou E, respetivamente, quando o rendimento derive da exploração inerente ao contrato de trabalho desportivo, consoante o rendimento seja derivado de uma exploração autónoma feita pelo próprio praticante desportivo ou então consoante tal rendimento

seja derivado da cedência daquele direito a uma entidade terceira, que não seja o praticante desportivo.

- 8.** No que diz respeito à Segurança Social, o atual Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial da Segurança Social prevê disposições específicas para os praticantes desportivos profissionais, ficando os mesmos protegidos nas eventualidades de parentalidade, desemprego, doenças profissionais, invalidez e morte. Para tal, a base de incidência contributiva destes sujeitos é distinta da regra e constitui um quinto do valor da sua remuneração efetiva.
- 9.** Devido à grande probabilidade de terem carreiras internacionais, pode ser equacionada a aplicação de regimes fiscalmente mais favoráveis previstos no CIRS aos praticantes desportivos, nomeadamente o regime dos ex-residentes, que permite um benefício de exclusão de tributação de 50% dos rendimentos derivados do trabalho dependente.
- 10.** O segundo agente desportivo estudado é o empresário desportivo, cuja figura é já antiga nos EUA e que influenciou a sua transmissão pelos restantes países. O acesso a esta profissão encontra-se sujeita a certos limites, impostos quer pela F.P.F, quer pela lei. Existem ainda profissões que uma vez que são reguladas pelas próprias ordens profissionais podem condicionar a conciliação da atividade em questão com a atividade dos empresários desportivos, como é o caso da Ordem dos Advogados.
- 11.** O agente desportivo exerce a sua atividade com base num contrato de intermediação e/ou representação, consoante esteja em causa uma prestação de serviços que vise apenas a angariação de um contrato de trabalho desportivo ou então consoante esteja em causa um contrato que, para além da angariação de um contrato de trabalho, visa uma verdadeira representação e gestão da vida profissional da outra parte.
- 12.** A remuneração do agente desportivo, em regra, corresponde a uma percentagem sobre a remuneração auferida pelo praticante desportivo por conta da sua atividade, sendo tal valor pago, normalmente, pela parte que contratou os serviços do empresário. Não obstante, é frequente a realização de acordos entre os empresários, os praticantes desportivos e os clubes desportivos, no sentido em que estes últimos ficam encarregues da remuneração devida aos primeiros.

- 13.** No que diz respeito ao regime fiscal, estes sujeitos poderão ser tributados em sede de IRS, nas categorias A ou B respetivamente, consoante o empresário atue por conta de uma empresa dedicada à exploração da atividade da representação desportiva, ou então quando exerce aquela atividade por conta própria. De realçar que nas situações em que esteja em causa a tributação em sede da categoria B, quando está em causa a opção pelo regime simplificado de tributação, o rendimento líquido é apurado pela aplicação do coeficiente de 0,35 ao rendimento bruto ao invés do sugerido pela AT de 0,75.
- 14.** Por sua vez, quando esteja em causa a tributação de uma pessoa coletiva esta estará, naturalmente, sujeita a IRC e já não a IRS. De qualquer modo, quer se trate de pessoa singular ou coletiva, as operações subjacentes a esta atividade encontram-se sujeitas a IVA, quando as operações se situam em território nacional.
- 15.** As sociedades desportivas começaram a surgir na Inglaterra, fruto da rentabilidade associada ao futebol, que proporcionava o desenvolvimento de um novo negócio. Em Portugal o regime das sociedades desportivas encontra-se estipulado pelo Decreto-Lei n.º 10/2013, de 25 de janeiro e o respetivo regime jurídico tributário foi alvo de regulação autónoma, constante da Lei n.º 103/97, de 25 de junho.
- 16.** Dos rendimentos potencialmente auferidos pelas sociedades desportivas destacam-se os provenientes da celebração de contratos da cedência temporária de praticantes desportivos, os provenientes do pagamento de cláusulas de rescisão e os provenientes da transferência de direitos económico-desportivos.
- 17.** A cedência temporária de praticantes desportivos poderá estar sujeita a tributação em sede de IVA, sendo equiparada a uma prestação de serviços. Assim, quando tal operação ocorre a título gratuito e para fins alheios aos interesses da entidade cedente, estará sujeita a imposto. Nas cedências onerosas é necessário atender ao valor da contraprestação. Assim, apenas haverá tributação em sede de IVA se aquele valor exceder os valores dos encargos que seriam despendidos com o praticante desportivo pela entidade que detém os seus direitos desportivos, tais como o valor da remuneração e o montante devido à Segurança Social. No que diz respeito à tributação em sede de IRC, os gastos respeitantes àquelas operações são tidos como gastos.

- 18.** As cláusulas de rescisão, correspondem a uma rescisão *ante tempus* do contrato de trabalho desportivo, que implica o pagamento de uma determinada quantia à entidade patronal. Quanto tal pagamento é efetuado pelo praticante desportivo, a operação em causa não se encontra sujeita a IVA. Por sua vez, quando o pagamento é efetuado por uma outra entidade desportiva que pretenda desvincular o praticante desportivo, tal operação já se consubstancia uma transferência de direitos económico-desportivos e, por isso, sujeita a IVA, uma vez que é equiparada a uma prestação de serviços a título oneroso.
- 19.** A nível de IRC, as sociedades desportivas poderão deduzir os encargos despendidos com o empresário desportivo, bem como os prémios de jogo pagos aos praticantes desportivos. Por sua vez, excluem-se deste âmbito as penalizações desportivas a que a sociedade desportiva possa estar sujeita.

LISTA BIBLIOGRÁFICA FINAL

- AAVV, “A prática desportiva e a taxa reduzida de IVA”, s/d, texto disponível em <https://www.occ.pt/pt/noticias/a-pratica-desportiva-e-a-taxa-reduzida-de-iva/#>.
- ALMEIDA, Marta Machado de, e GOMES, Francisca, de Landerst, “O IVA na Atividade Desportiva”, in Sérgio Vasques, *Cadernos de IVA 2016*, Coimbra, Edições Almedina S.A., 2016.
- AMADO, João Leal, *Contrato de Trabalho Desportivo – Lei n.º 54/2017, de 14 de Julho – Anotada*, Coimbra, Edições Almedina S.A., 2018.
- AMADO, João Leal, *Contrato de trabalho – Noções Básicas*, 3.ª edição, Coimbra, Edições Almedina S.A., 2019.
- AMADO, João Leal, e LORENZ, Daniel, “Os chamados «direitos económicos»: o praticante desportivo feito mercadoria?”, *Desporto e Direito, Revista Jurídica do Desporto*, X (29), 2013.
- AMADO, João Leal, “Os «fundos de jogadores»: um breve olhar juslaboral”, *Desporto & Direito*, n.º 4, 2004.
- AMADO, João Leal, *Vinculação versus Liberdade [O Processo de Constituição e Extinção da Relação Laboral do Praticante Desportivo]*, Coimbra, Coimbra Editora, 2002.
- BAPTISTA, Albino Mendes, “Cedência temporária de praticantes desportivos”, in António Monteiro Fernandes (dir.), *Estudos de Direito do Trabalho em Homenagem ao Professor Manuel Alonso Olea*, Coimbra, Almedina, 2004.
- BAPTISTA, Albino Mendes, *Direito Laboral Desportivo – Estudos Volume I*, Lisboa, Quid Juris? Sociedade Editora, 2003.
- BAPTISTA, Albino Mendes, “Equipas “B”, cedência temporária e dever de ocupação efetiva do praticante desportivo”, in Ricardo Costa e Nuno Barbosa (coord.), *I Congresso de Direito do Desporto*, Coimbra, Edições Almedina S.A., 2005.
- BAPTISTA, Albino Mendes, *Estudos Sobre o Contrato De Trabalho Desportivo*, Coimbra, Coimbra Editora, 2006.
- BARATA, Carlos Lacerda, “Contrato de Mediação”, in Luís Manuel Teles de Menezes Leitão (dir.), *Estudos do Instituto de Direito do Consumo*, volume I, Coimbra, Almedina, 2002.
- BELÉM, Íris Peres Duarte, “Tributação dos direitos de imagem”, 2018, texto disponível em [*TESE - Tributação dos direitos de imagem - Íris Belém.pdf \(ucp.pt\)](#) [13/05/2022].
- CARDOSO, Fernando Almeida, *Transformação dos Clubes em Sociedades Anónimas Desportivas*, Viseu, Edições IPAM, 2004.

- CARRASCO, Manuel Correa, “Las cesiones temporales de deportistas profesionales en el ordenamento jurídico español”, in Lúcio Miguel Correia e Rosalia Ortega Pradillho (coord.), *1º Congresso Internacional Sobre o Regime Jurídico do Contrato de Trabalho Desportivo*, Porto, Vida Económica – Editorial, S.A., 2018.
- CARVALHO, Maria José, *Elementos Estruturantes do Regime Jurídico do Desporto Profissional em Portugal*, Coimbra, Coimbra Editora, 2009.
- CARVALHO, Maria José, “O Regime Jurídico do Desporto Profissional”, in Glória Teixeira (dir.), *Direito e Desporto. Estudos Fiscais e de Gestão*, Coimbra, Edições Almedina. SA, 2007.
- CARVALHO, Maria José, “Os Elementos Estruturantes do Regime Jurídico do Desporto Profissional em Portugal”, texto disponível em <https://cifi2d.fade.up.pt/files/maria-jose-carvalho.pdf> [26/04/2022].
- CASTELO, Higinia Orvalho, *O contrato de mediação*, Coimbra, Almedina, 2014.
- COCCIA, Massimo, “Multi-ownership of professional sports clubs”, in Ricardo Costa e Nuno Barbosa (coord.), *1 Congresso de Direito do Desporto*, Coimbra, Edições Almedina S.A., 2004, p. 125.
- COSTA, Ricardo, “A posição privilegiada do clube fundador na sociedade anónima desportiva”, in Ricardo Costa e Nuno Barbosa (coord.), *1 Congresso de Direito do Desporto*, Coimbra, Edições Almedina S.A., 2004.
- COSTA, Roberto Martins, “Proibição de terceiros nos direitos económicos do atleta de futebol: retrocesso ou avanço na perspetiva da livre concorrência”, texto disponível em <https://repositorio.ul.pt/handle/10451/52795>.
- DELOITT, “Annual Review of Football Finance 2022”, 2022, texto disponível em <https://www2.deloitte.com/uk/en/pages/sports-business-group/articles/annual-review-of-football-finance.html>.
- DUARTE, Diogo Marçal Martins, “O Regime Fiscal dos Residentes Não Habituais”, 2018, texto disponível em https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/28541/1/DiogoDuarte_%20O%20Regime%20Fiscal%20dos%20Residentes%20N%C3%A3o%20Habituais.pdf [16/08/2022].
- GOMES, Orlando, *Contratos*, 26.^a edição, Rio de Janeiro, Editora Forense, 2009.
- HÖRSTER, Heinrich Ewald, *A Parte Geral do Código Civil Português – Teoria Geral do Direito Civil*, Coimbra, Almedina, 1992.
- JORGE, Fernando Pessoa, *O Mandato Sem Representação*, Coimbra, Livraria Almedina – Coimbra, 2001.

- LANÇA, Cidália, “O Imposto Sobre o Valor Acrescentado”, in João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães (coord.), *Lições de Fiscalidade*, vol. I – Princípios gerais e de fiscalidade interna, 6.^a edição revista e atualizada, Coimbra, Edições Almedina S.A., 2018.
- LEIVO, Topias, “The Beckham Law”, 2021, texto disponível em https://aaltodoc.aalto.fi/bitstream/handle/123456789/107490/master_Leivo_Topias_2021.pdf?sequence=1&isAllowed=y [16/08/2022].
- MAGALHÃES, Fernando Sousa, *Estatuto da Ordem dos Advogados. Anotado e Comentado*, 12.^a edição, Coimbra, Almedina, 2017.
- MAIA, Nuno Freitas da Silva Sampaio, “Tributação das pessoas singulares: Em especial, o novo regime de tributação dos ex-residentes”, 2020, texto disponível em https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/31705/1/00551_02_nuno-freitas-maia-345018043-dissertacao-integral.pdf [15/08/2022].
- MARTINS, Helena Pegado, “O Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas”, in João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães (coord.), *Lições de Fiscalidade*, vol. I – Princípios gerais e de fiscalidade interna, 6.^a edição revista e atualizada, Coimbra, Edições Almedina S.A., 2018.
- MEIRIM, José Manuel, “A Lei de Bases do Sistema Desportivo e o Desporto Profissional”, 1997, texto disponível em http://ses.gddc.pt/search/query/display.jsp?type=file&f_url=%2F%2Fstartrek%2FBdados%2Fbmj%2Fdata%2F469Estudos.pdf&docid=150106, [08/12/2021].
- MORAIS, António, *Sociedades Anónimas Deportivas: Derecho Comparado*, Leiria, Hugin Editores, Lda., 2001.
- MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, Coimbra, Almedina, 2006.
- MORENO, Alejandro Menéndez, “Los derechos de imagen en la nueva ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas”, in Perfecto Ybra Martul-Ortega, César Garcia Novoa, Miguel Ángel Caamaño Anido, Antonio López Diaz (dir.), *Estudios sobre el impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Valladolid, Lex Nova, 2000.
- NABAIS, José Casalta, “A determinação da matéria coletável no IRC”, 2013, texto disponível em <file:///C:/Users/35191/Downloads/5630-21422-1-PB.pdf>.
- NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 10.^a ed., Coimbra, Edições Almedina S.A., 2017.
- OLIVEIRA, Nuno Teodósio, “Os empresários desportivos à luz do direito português”, texto disponível em <https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/29493/1/Os%20empres%C3%A1rios%20desportivos%20%C3%A0%20luz%20do%20direito%20portugu%C3%AAs.pdf>.
- PEREIRA, Paula Rosado, *Manual de IRS*, 2.^a ed., Coimbra, Edições Almedina, S.A., 2019.

- PIRES, Ana Cláudia Bastos, “Competitividade Fiscal: Efeito na Mobilidade de Capital Humano Qualificado”, 2019, texto disponível em https://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/12736/1/Ana%20Pires_20170082_Disserta%3a1%e2%88%86o.pdf [16/08/2022].
- REIS, Afonso Pedro Colares Pereira dos, “Empresário Versus Agente Desportivo: enquadramento da atividade e do regime jurídico”, texto disponível em <https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/12096/1/Trabalho%20Final%20de%20Mestrado%20-%20Vers%3a3o%20Final.pdf>.
- RELÓGIO, Luís Paulo, “Cláusulas de resolução – natureza jurídica”, in Lúcio Miguel Correia e Rosalia Ortega Pradillho (coord.), *1º Congresso Internacional Sobre o Regime Jurídico do Contrato de Trabalho Desportivo*, Porto, Vida Económica – Editorial, S.A., 2018.
- ROCHA, Joaquim Freitas da, *Apontamentos de Direito Tributário – Impostos Sobre o Rendimento*, 2.ª edição, Braga, AEDUM, 2013.
- ROCHA, Joaquim Freitas da, e SILVA, Hugo Flores da, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Coimbra, Edições Almedina, S.A, 2017.
- RODRIGUES, Abílio, “O Regime Fiscal das Sociedades Desportivas e o Enquadramento Tributário da Atividade dos Empresários Desportivos”, texto disponível em <https://repositorio-aberto.up.pt/bitstream/10216/65089/2/24762.pdf> [21/09/2022].
- SANTOS, Leonardo Marques dos, “Tributação de Desportistas: Enquadramento dos Rendimentos Derivados da Exploração de Direitos de Imagem em Sede de IRS”, s/d, texto disponível em https://www.isg.pt/wp-content/uploads/2021/03/48_3_leomsantos_dtos-imagem-f48.pdf [13/05/2022].
- SCHARF, Edson Roberto, “O patrocínio do futebol como ferramenta do marketing esportivo para a construção de brand awareness – The sponsorship of soccer as sport marketing approach to build brand awareness”, 2010, texto disponível em <http://periodicos.pucminas.br/index.php/economiaegestao/article/view/P.1984-6606.2010v10n23p80/2164> [15/05/2022].
- SHROPSHIRE, Kenneth L., *et al.*, *The Business of Sports Agents*, 2.ª ed., University of Pennsylvania Press, 2008.
- SILVA, João Nuno Calvão da, “Procuração”, *Revista da Ordem dos Advogados*, vol. II, 2007.
- SILVA, Lucas Henrique de Arruda, “A Natureza Jurídica do Direito de Imagem dos Jogadores de Futebol Profissional”, 2016, texto disponível em <https://core.ac.uk/download/pdf/294853208.pdf>, [14/06/2022].
- SIMMONS, Robert, “Implications of the Bosman ruling for football transfer markets”, 1997, texto disponível em <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/epdf/10.1111/1468-0270.00036>.

SOUSA, Luís Alexandre Serras de, “Da proeminência do carácter lucrativo no desporto profissional”, 2014, texto disponível em <https://repositorio.ul.pt/handle/10451/19881> [25/10/2022].

VASCONCELOS, Pedro Pais, *Teoria Geral do Direito Civil*, 8.^a edição, Coimbra, Edições Almedina S.A, 2015.

VASQUES, Sérgio, *O Imposto Sobre o Valor Acrescentado*, Coimbra, Edições Almedina S.A., 2015.