

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 345/2016-T

Tema: IVA – Direito à dedução; Sociedade Desportiva; aquisição de serviços de intermediação na contratação de jogadores de futebol; aquisição de direitos de imagem de jogadores de futebol

Decisão Arbitral

Os árbitros Cons. Jorge Manuel Lopes de Sousa (árbitro-presidente, designado pelos outros Árbitros), Prof. Doutor Rui Duarte Morais e Dr. Emanuel Augusto Vidal Lima, designados pela Requerente e pela Requerida, respectivamente, para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 16-09-2016, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., NIF ..., com sede no ..., ..., Apartado..., ..., ...(doravante A... ou Requerente), veio, ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, na alínea b) do n.º 2, do artigo 6.º, e na alínea a) do n.º 1 e do n.º 2, do artigo 10.º, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante “RJAT”), deduzir pedidos de anulação das liquidações de IVA e juros compensatórios, relativas aos meses de Janeiro, Fevereiro, Março, Abril, Maio, Junho, Setembro, Outubro, Novembro e Dezembro de 2012, no valor total de imposto de 152.950,00€ e respetivos Juros compensatórios por todos esses correspondentes meses, no valor total de juros de 18.618,77€, o que perfaz um valor total de IVA e juros de 171.568,77€.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA.**

A Requerente designou como Árbitro o Prof. Doutor Rui Duarte Morais, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea b), do RJAT.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 14-07-2016.

Nos termos do disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 6.º e do n.º 3 do RJAT, e dentro do prazo previsto no n.º 1 do artigo 13.º do RJAT, o dirigente máximo do serviço da Administração Tributária designou como Árbitro o Dr. Emanuel Augusto Vidal Lima.

Os Árbitros designados pelas Partes acordaram em designar o Conselheiro Jorge Lopes de Sousa como árbitro presidente, que aceitou a designação.

Nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 7 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do CAAD informou as Partes dessa designação em 01-09-2016.

Assim, em conformidade com o preceituado no n.º 7 artigo 11.º do RJAT, decorrido o prazo previsto no n.º 1 do artigo 13.º do RJAT sem que as Partes nada viessem dizer, o Tribunal Arbitral Colectivo ficou constituído em 16-09-2016.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta em que suscitou a excepção da intempestividade e caducidade do direito de acção e defendeu que o pedido deve ser julgado improcedente.

A Requerente respondeu à excepção e requereu a condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira como litigante de má-fé.

Por despacho de 14-11-2016, foi decidida a improcedência da excepção e do pedido de condenação por litigância de má-fé.

Em 02-12-2016, realizou-se uma reunião em que foram inquiridas as testemunhas e decidido que o processo prosseguisse com alegações escritas.

As Partes apresentaram alegações.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março) e estão devidamente representadas.

Não há obstáculos à apreciação do mérito da causa.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A Requerente é a sociedade desportiva que agrega a actividade de futebol profissional masculino do B...;
- b) O A... foi alvo de uma inspecção tributária à sua actividade relativa ao ano de 2012 – que culminou num relatório final de inspecção, que consta do documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

II.3.1. Identificação e domicílio

O sujeito passivo (SP) A..., com o número de identificação fiscal (NIF) ...é uma sociedade anónima desportiva, constituída por escritura pública de 1998-06-26.

Resultou da personalização jurídica da equipa de futebol sénior do B..., nos termos da alínea b) do n.º 3 do Decreto-Lei n.º .../97, de 3 de abril - Regime Jurídico das SAD.

Tem sede e domicílio fiscal no ..., ..., ..., ..., ..., ...-....., na área do Serviço de Finanças de

II.3.2. Atividade exercida

O sujeito passivo encontra-se inscrito para o exercício da atividade a que corresponde o CAE "... -Atividades dos clubes desportivos", desde 1998-06-26.

A sociedade tem por objeto social "a participação na modalidade de futebol e participações desportivas de carácter profissional, a promoção e organização de espetáculos desportivos e o fomento e desenvolvimento de atividades relacionadas com a prática desportiva profissionalizada da respetiva modalidade".

A A... é uma sociedade desportiva que se rege pelo regime jurídico especial estabelecido no Decreto-Lei n.º 67/97, de 3 de abril, de acordo com as alterações que lhe foram introduzidas pela Lei n.º 107/97, de 16 de setembro.

As sociedades desportivas são um tipo de sociedades subsidiariamente reguladas pelas regras gerais aplicáveis às sociedades anónimas, nos termos do Código das Sociedades Comerciais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 262/86, de 2 de setembro, com as alterações que lhe foram introduzidas por legislação posterior, e pela legislação complementar aplicável às sociedades anónimas, como seja o Código de Valores Mobiliários, mas com algumas especificidades decorrentes das especiais exigências da atividade desportiva que constitui o seu principal objeto.

III.3.3. Enquadramento tributário

A A..., enquanto pessoa coletiva, encontra-se sujeita, por força do quadro legal vigente em Portugal a diversos tributos, nomeadamente a IRC e a Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA).

De acordo com o artigo 3.º do Código do IRC, trata-se de uma entidade residente que exerce, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, o que a torna um sujeito passivo de imposto e dele não isento.

No que se refere ao IVA, trata-se de um sujeito passivo de imposto e dele não isento, nos termos do artigo 2º do Código do IVA, enquadrado no regime normal de tributação com periodicidade mensal.

II.3.4. Detentores do capital

No início do período em análise, o capital social da A... totalmente subscrito e realizado, no montante de 5.835.420 EUR, estava representado por 1.167.084 ações ordinárias nominativas, de valor nominal de 5 EUR cada.

No período de tributação de 2012, após realizações de capital no montante de 164.580 EUR, subscrito integralmente pelo B..., o capital realizado atingiu os 6.000.000 EUR.

Quadro 1 – Detentores do capital

Nome (1)	Ações (2)	Participação € (3)	Participação (%) (4)
B...	432.916	2.164.580 €	36%
C... SGPS	230.000	1.150.000 €	19%
D...	200.000	1.000.000 €	17%
Restantes accionistas	337.084	1.685.420 €	28%
Soma	1.200.000	6.000.000 €	100%

As ações detidas pelo B... são da categoria A, com direito de veto em geral. As restantes ações são da categoria S e tem o direito normal: 10 ações = 1 voto.

(...)

III. DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORREÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS À MATÉRIA TRIBUTÁVEL

(...)

III.1.1. GASTOS RELATIVOS À AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS DE INTERMEDIACÃO NA CONTRATAÇÃO DE JOGADORES

O sujeito passivo considerou como gasto encargos suportados na aquisição/renovação dos direitos de contratação dos jogadores identificados, com serviços de intermediação / representação prestados por agentes de jogadores/empresários desportivos na celebração desses negócios.

Da análise documental efetuada verificou-se que os registos dos valores no ativo intangível, relativo às prestações de serviços de intermediação/representação, se encontram geralmente suportado por "acordos" celebrados entre a A... e o agente / empresa do agente, onde o SP se compromete a pagar àquele(a) se o jogador assinar / renovar contrato com a A....

Analizando os contratos de trabalho desportivo celebrados entre A... e cada um dos jogadores, verifica-se que, em grande parte deles, ficou expresso que a participação do agente era feita em nome e em representação do jogador, tendo ficado confirmado, pelas várias entidades que assinaram o contrato, que o agente agiu em representação do jogador.

Noutras situações, em que o contrato de trabalho desportivo é omissivo ou não refere que o agente representava o jogador, ficou confirmado, por outras fontes, que serão expostas caso a caso, que o agente agiu em representação do jogador e não da A... .

Assim, resulta dos "acordos" que a A... aceita suportar os encargos de intermediação / representação efetuada em nome dos jogadores.

Ora, para um encargo configurar um gasto, ele deve corresponder, inelutavelmente, ao consumo de um bem / serviço na esfera dessa entidade.

Por conseguinte, não tendo o consumo do serviço ocorrido em representação da A..., não se podem considerar estes encargos como gastos fiscais do SP, nos termos do n.º 1 do artigo 23.º do Código do IRC.

Acerca da entidade representada

O (novo) Regulamento FIFA, relativo aos Agentes de Jogadores, aprovado pelo Comité Executivo da FIFA em 2007-10-29 e com entrada em vigor em 2008-01-01, preconiza que a remuneração do agente seja efetuada exclusivamente pelo seu cliente.

Repare-se que o Regulamento dos Agentes, no n.º 8 do seu artigo 19.º, ainda com o intuito de evitar conflitos de interesses, impõe a proibição da "dupla representação" e determina que um agente de jogadores só poderá representar ou gerir os interesses de uma das partes envolvidas na operação.

Mas não são só os Regulamentos FIFA que impõem tal disposição.

O Regime Jurídico do Contrato de Trabalho Desportivo e do Contrato de Formação Desportiva (RJCTD), publicado com a Lei n.º 28 /98, de 26 de junho,9 prevê no n.º 2 do artigo 22.º que "a pessoa que exerça a atividade de empresário desportivo só pode agir em nome e por conta de uma das partes da relação contratual".

Consequentemente, nos termos do n.º 1 do artigo 24.º do RJCTD, "só podem ser remuneradas pela parte que representam".

Esta situação anómala, de o clube / SAD remunerar o agente do jogador, é algo usual, para a qual João Leal Amado tem alertado: «(...) as ambiguidades e indefinições que frequentemente rodeiam a atividade de

empresários/intermediários refletem-se, não apenas na circunstância de estes poderem desempenhar funções em proveito de qualquer das partes, mas inclusive no facto, claramente anómalo, de tais empresários, mesmo quando prestem os seus serviços ao praticante, por vezes serem remunerados pelo clube (!) ou até verem a sua remuneração dividida (ou multiplicada) por ambos intervenientes (...).

O enquadramento da atividade dos empresários desportivos na celebração de contratos de cedência, aquisição e renovação dos direitos desportivos dos jogadores, foi esclarecido com a publicação da Circular n.º 15/2011 da DGCI. A questão fulcral para a aceitação do encargo na esfera da A... seria saber quem o agente representava e que considerou indispensável incluí-lo no negócio.

Esta questão foi cabalmente respondida pelo SP aquando da celebração dos contratos com cada jogador onde, de forma expressa, ficou declarado, por todas as partes, que o agente representou o jogador.

Em outros casos, em que não ficou contratualmente expressa a representação em nome do jogador, comprovou-se, por outros documentos, que o agente/representante representava de facto o jogador.

No que diz respeito ao enquadramento jurídico-tributário deste encargo, dispõe a alínea c) do n.º 1 do artigo 45.º do Código do IRC que, "os encargos que incidam sobre terceiros que a empresa não esteja legalmente autorizada a suportar", não são dedutíveis para a determinação do lucro tributável.

Correspondendo os encargos em causa à remuneração do empresário desportivo enquanto representante do jogador no negócio, aqueles encargos configuram encargo do jogador e não da A... .

Assim, só poderia vir a constituir-se encargo da A..., se tivesse ficado legalmente previsto, nomeadamente em contrato assinado com o jogador, que caberia ao SP suportar o encargo devido com a representação do jogador, ou seja, a cedência de dívida do jogador para a A... .

Neste caso, também não poderia deixar de ser considerado como um rendimento a tributar na esfera do jogador, sujeito a retenção na fonte a

efetuar pela entidade patronal, o que, de acordo com os registos contabilísticos do SP, não aconteceu.

Conclusão

Os agentes representaram os jogadores e não a A..., pelo que foram os jogadores que impuseram a sua presença no negócio.

Não tendo o serviço sido prestado em representação da A..., não corresponde ao consumo de um serviço na esfera do SP, donde não configura um gasto comprovadamente indispensável para a realização dos rendimentos ou para a manutenção da fonte produtora, nos termos do n.º 1 do artigo 23.º do Código do IRC.

Por outro lado, tendo o agente agido em representação do jogador, tanto a lei portuguesa como os regulamentos FIFA impõem que aquele só pode ser remunerado pelo jogador, pelo que, nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 45.º do Código do IRC, este encargo não poderia ser dedutível para a determinação do lucro tributável.

III.1.1.1. Gastos relativos à contratação de "E..."

No período de tributação de 2012, a A... contabilizou o seguinte lançamento, relativo a amortização dos gastos referentes à aquisição dos direitos desportivos económicos e à alienação dos mesmos direitos desportivos do jogador E... (E):

Quadro 6 – Registo n.º [2013-06-27 ...

Conta (1)	A débito (2)	A crédito (3)
... E...	2.750.000,00 €	
... - Alienações, ativos intangíveis		2.750.000,00 €
... - Gastos de depreciação e amortização, Ativos intangíveis, Próprios,	53.742,47 €	
Direitos de utilização desportiva		
... - Ativos intangíveis, Amortizações acumuladas, direitos económicos		53.742,47 €
e desportivos de atletas, E...		
... - Ativos intangíveis, direitos económicos e desportivos e atletas,		1.201.197,44 €
E...		
... - Ativos intangíveis, Amortizações acumuladas, direitos económicos	1.093.712,50 €	
e desportivos de atletas, E...		
... - Alienações, ativos intangíveis	107.484,94 €	

Do montante de 53.742,47 EUR, registado a débito da conta 64.3141, o valor de 6.250,00 EUR corresponde à amortização de 25% de ¼ dos gastos na

intermediação, no valor total de 100.000.00 EUR, relacionados com a aquisição dos direitos financeiros e desportivos do jogador.

O valor em causa, de 100.000,00 EUR, foi contabilizado a título de prestação de serviços de intermediação na aquisição dos direitos de inscrição do jogador, conforme "Acordo" assinado em 2008-07-24, entre a A... e G... Advogados Associados, representada por H... .

Do documento em causa consta que: «O primeiro outorgante obriga-se a pagar ao segundo outorgante a quantia de 100.000,00 Euros (...), pela sua intervenção na aquisição dos direitos de inscrição desportiva do atleta E... .»

Os direitos desportivos e financeiros do jogador E... foram adquiridos pela A... ao I..., conforme "Contrato de cedência de direitos desportivos" assinado em 2008-07-24. Este contrato não faz referência à intervenção de qualquer agente.

O n.º 1 do artigo 28.º do Regulamento FIFA, relativo aos Agentes de Jogadores, que entrou em vigor em 2008-01-01, estatui a obrigatoriedade de que, em qualquer contrato em que o agente intervenha em representação dos interesses do clube, aquele agente deve estar identificado como tal.

Naquela data de 2008-07-24, a A... celebrou com o jogador E... um "Contrato de trabalho desportivo".

Na cláusula décima-primeira consta que: «As partes declaram que o presente contrato foi celebrado sem a intervenção de agentes de jogadores.»

Conforme consta do relatório da inspeção tributária, que concluiu sobre a ação de inspeção tributária credenciada pela Ordem de Serviço n.º 01 2012... .

«Por outro lado, foi possível detetar referências em sítio da internet de que o Sr. H... age como empresário do jogador: «O E... fez um bom trabalho no ... durante o campeonato português, e isso despertou interesse de outros clubes», disse H..., empresário do jogador, que segue para Portugal e irá acompanhar o jogador na apresentação à nova equipe», (vide notícia completa em <http://br.esportes.yahoo.com...>».

Fazendo uma pesquisa pela Internet, encontramos muitas outras notícias da mesma data, em que é referido o nome de H..., como empresário, agente, procurador ou "manager" do jogador:

- i) 2008-0...-..., notícia *Primeira Liga*; «H..., procurador do atleta, sustenta que do empréstimo é negociável, (...)»;
- ii) 2008-0...-..., *Manchete / A Bola*: «Sondagem a E...(...) O B... fez recentemente uma sondagem junto do agente do atleta, H... (...)»
- iii) 2005-...-..., notícia *Desportivo ...*: «E... por quatro épocas (...) A transferência do centro campista (...) ficou ontem estabelecida durante uma reunião entre o presidente do arsenalista, J..., o "manager", K..., e o procurador do atleta, H..., que detém 12,5 por cento do passe.»
- iv) 2008-...-..., notícia *Mais Futebol*: «O meia-atacante E..., de 25 anos, foi negociado por seu empresário H..., com o B... por 1 milhão de euros para atuar por quatro temporadas.»

Face aos documentos descritos e existindo a indicação expressa de que o advogado H..., representante da G..., Advogados Associados, teria representado o jogador e não a B..., resultou, do confronto entre a factualidade descrita e a alínea a) do n.º 2 do artigo 75.º da LGT, o afastamento da presunção de veracidade contabilística dos encargos contabilizados como referentes a um serviço prestado em representação do SP.

Assim, no âmbito do procedimento de inspeção ao exercício de 2008, foi o SP notificado para «comprovar, por escrito, a indispensabilidade dos encargos suportados no valor de €100.000,00, com o contrato celebrado com G... Advogados Associados, datado de 24/07/2008, para a realização de proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora»

Na resposta àquela notificação, o SP alegou que «A B... na expectativa de concretizar uma elevada mais valia com a cedência dos direitos detidos sob o atleta E..., outorgou contrato com a G... Advogados para melhor atingir os seus objetivos» e que «As negociações foram sempre conduzidas desde o Brasil por esta sociedade que, apenas não aparece mencionada no contrato de trabalho do atleta em causa uma vez que, a sua atuação foi na intermediação entre a B... e o I...».

No âmbito de procedimentos de inspeção posteriores, em resposta a notificações idênticas, a A... manteve a mesma resposta. Não apresentou

quaisquer documentos / elementos que pudessem comprovar que o "agente" estava a representar a A... e/ou que afastassem o envolvimento do "agente" com o jogador.

O "acordo" com a entidade G... Advogados Associados, que a A... apresenta, foi celebrado na mesma data que celebrou o "Contrato de trabalho desportivo" com o jogador.

Atendendo à mesma data de celebração de ambos os contratos, não se pode deixar de concluir que não permitiriam uma margem temporal de negociação entre entidades que não estivessem vinculadas já entre si.

Neste contexto, está colocada em causa a realização de um serviço à A... e a sua indispensabilidade.

Tendo sido ilidida a presunção de veracidade de que a contabilidade e o acordo exibido poderiam gozar, competiria ao SP comprovar que tal encargo consubstanciava operações na realidade efetuadas ao serviço da A... e que este era indispensável à realização dos seus rendimentos, o que não sucedeu.

Conclui-se, portanto, pela não aceitação como gasto fiscal, sendo de acrescer, para efeitos de determinação do lucro tributável, o valor de 6.250,00 EUR.

III.1.1.2. Gastos de amortização na contratação de L...

No período de tributação de 2012, o SP A... contabilizou como gasto o valor global de 44.375,00 EUR, referente à amortização de 16,66% dos encargos relacionados com a contratação do jogador L...:

Quadro 7 – Registo n.º [2013-06-30 ...]

Conta (1)	A débito (2)	A crédito (3)
... - Ativos intangíveis, Amortizações acumuladas, Direitos económicos e desportivos de atletas, L...		44.375,00 €
... - Gastos de depreciação e amortização, Ativos intangíveis, Próprios, Direitos de utilização desportiva	44.375,00 €	

O valor contabilizado do ativo intangível foi apurado da seguinte forma:

Quadro 8 – Conta ...

Evento (1)	A débito (2)	A crédito (3)
M... , cedência de direitos desportivos	500.000,00 €	
N... acordo	35.000,00 €	
Complemento ao contrato de trabalho, prémio de assinatura	7.500,00 €	
O... Acordo para cedência de direitos desportivos		266.250,00 €
M... comparticipação pagamento à N...		10.000,00 €
Valor do ativo	266.250,00 €	

Em 2008-12-12 o SP celebrou, com a entidade N..., Lda., com o NIF/NIPC..., representada pelo seu gerente único P..., um "Acordo" pelo qual se obriga a pagar, àquela entidade, a quantia de 35.000,00 EUR.

Em 2009-01-05 o SP celebrou, com o jogador de futebol L..., um contrato de trabalho desportivo, pelo qual o jogador se obriga a exercer a sua atividade de jogador de futebol profissional ao serviço do SP, a vigorar de 2009-01-01 até 2014-06-30.

Conforma cláusula décima-terceira deste contrato, o mesmo «foi celebrado com a intervenção de P..., Agente Licenciado peia Federação Portuguesa de Futebol, com a licença n.º..., em representação do Jogador».

Conclui-se, portanto, que o serviço prestado por N..., Lda., na pessoa do seu gerente único P..., não foi prestado em representação da A... .

De facto, conforme o contrato assinado pelo jogador, aquele agente agiu "em representação do jogador", pelo que aquela despesa de 35.000,00 EUR não pode ser aceite como gasto fiscal da A..., nos termos do n.º 1 do artigo 23.º do Código do IRC.

Por outro lado, mesmo que assim não fosse, tendo o agente agido em representação do jogador, tanto a lei portuguesa como os regulamentos FIFA impõem que aquele só pode ser remunerado pelo jogador, pelo que, nos termos da alínea c) do artigo 45.º do Código do IRC, aquele encargo não seria fiscalmente dedutível para efeito da determinação do lucro tributável.

Assim, conclui-se que a amortização daquela despesa não pode ser aceite como gasto fiscal, sendo de acrescer ao quadro 07 da declaração modelo 22, para efeitos da determinação do lucro tributável.

Calcula-se a seguir o valor correspondente a amortização daquele valor de 35.000,00 EUR, alegadamente pagos à N..., deduzidos do valor de 10.000,00 EUR referentes à participação do M...:

$$(35.000,00 - 10.000,00) \times 16,6(6)\% = 4.166,67 \text{ EUR}$$

III.1.1.3. Gastos relativos à contratação de Q... No período de tributação de 2012, a A... contabilizou o seguinte lançamento, relativo à amortização dos direitos de utilização desportiva do jogador Q...:

Quadro 9 – Registo n.º [2013-06-30 ...

Conta (1)	A débito (2)	A crédito (3)
... - Ativos intangíveis, amortizações acumuladas, direitos económicos e desportivos de atletas, Q...		57.666,67 €
... - Gastos de depreciação e amortização, ativos intangíveis, próprios, direitos de utilização desportiva	57.666,67 €	

Do montante de 57.666,67 EUR, registados a débito da conta 64.3141, o valor de 7.666,67 EUR corresponde a 1/3 do valor de um "Acordo" celebrado e assinado em 2010-06-25, com a entidade R..., Ltda., com sede no Brasil, representada pelo seu administrador S... .

Nos termos desse acordo, a A... obrigava-se a pagar ao segundo outorgante, a quantia de 23.000,00 EUR, «pela sua intervenção na aquisição dos direitos de inscrição desportiva do atleta Q...».

O n.º 1 do artigo 28.º do Regulamento FIFA, relativo aos Agentes de Jogadores, que entrou em vigor em 2008-01-01, estatui a obrigatoriedade de que, em qualquer contrato em que o agente intervenha em representação dos interesses do clube, aquele agente deve estar identificado como tal.

Na mesma data de 2010-06-25, a A... celebrou um outro "Acordo", com a entidade T..., Ltda., também com sede no Brasil, para a aquisição dos direitos desportivos e 95% dos direitos económicos do jogador Q... .

Analisando o documento verifica-se que este não faz referência a qualquer agente ou intermediário.

Na mesma data de 2010-06-25, a A... celebrou, com o jogador Q..., um contrato de trabalho desportivo, para vigorar até 2013-06-30.

Conforme a cláusula décima-segunda, este contrato foi celebrado com a intervenção de S..., agente licenciado pela Federação Brasileira de Futebol, em representação da A... .

O "Acordo" com a entidade R..., Ltda., que a A... apresenta, foi celebrado na mesma data que celebrou o "Acordo", com a entidade T..., Ltda., e na mesma data em que celebrou o contrato de trabalho desportivo com o jogador.

Atendendo à mesma data de celebração de todos os contratos, não se pode deixar de concluir que não permitiriam uma margem temporal de negociação entre entidades que não estivessem já vinculadas entre si.

Neste contexto, está colocada em causa a realização de um serviço à A... e a sua indispensabilidade.

Compulsando a informação nas notícias que circularam na Internet à data dos factos, encontram-se diversos artigos de imprensa, pela leitura dos quais se pode comprovar que S..., administrador da R..., Ltda., era já na altura representante do jogador:

a) Em 2010-...-..., notícia publicada pelo jornal Record «Q... pode ser jogador do B... a partir da próxima época. Record sabe que os ... avançaram pelo jogador de 25 anos, que é agenciado por S... e que chegaria ao ... a custo zero». A mesma notícia consta nos sítios "... " e "...com".

b) Em 2010-...-...: publicação no sítio do jornal Record, que se refere ao agente do jogador «S..., o mesmo empresário de Q...». A mesma notícia consta do sítio "...com".

Face aos documentos descritos e existindo a indicação de que S... teria representado o jogador e não a A..., resultou do confronto entre a factualidade descrita e a alínea a) do n.º 2 do artigo 75.º da LGT, o afastamento da presunção de veracidade contabilística dos encargos contabilizados como referentes a um serviço prestado em representação do SP.

Tendo ficado demonstrado que o agente S..., administrador da R..., Ltda., representava o jogador e não a A..., conclui-se, portanto, pela não aceitação

como gasto fiscal, sendo de acrescer, para efeitos de determinação do lucro tributável, o valor de 7.666,67 EUR

III.1.1.4. Gastos de amortização na contratação de U...

O sujeito passivo contabilizou como gasto do período, o valor de 37.500,00 EUR, referente à amortização de 25% dos encargos relacionados com a contratação do jogador U...:

Quadro 10 – Registo n.º [2013-06-30 ...]

Conta (1)	A débito (2)	A crédito (3)
... - Ativos intangíveis, Amortizações acumuladas, Direitos económicos e desportivos de atletas, U...		37.500,00 €
... - Gastos de depreciação e amortização, Ativos intangíveis, Próprios, Direitos de utilização desportiva	37.500,00 €	

Em 2010-05-21, a A... celebrou um "Acordo" com a V..., Lda., com o NIF..., representada pelo seu diretor W....

Nos termos desse "Acordo", a A... pretendia «contratar o atleta U..., para as Épocas 2010/2011, 2011/2012, 2012/2013 e 2013/2014, e para isso recorreu aos serviços prestados pela segunda outorgante.» e «Pelos serviços prestados pela segunda outorgante, pela sua intervenção na aquisição do atleta U..., a primeira outorgante terá de pagar a quantia de 150.000,00€ (...).»

Conforme "Contrato de sociedade por quotas" assinado em 2010-09-13, que consta do portal do Ministério da Justiça, são sócios da sociedade V..., Lda., W... e X... .

Na mesma data, 2010-05-21, a A... celebrou com o jogador U..., de nacionalidade nigeriana, um "Contrato de trabalho desportivo".

Nos termos da cláusula décima-terceira do mesmo, o «contrato foi celebrado com a intervenção de (...)X..., Agente licenciado pela Canada CSA, com a Licença n.º..., em representação do segundo outorgante».

No contrato de trabalho desportivo celebrado entre o jogador e a A... ficou confirmado, pelas várias entidades intervenientes – jogador, A... e agente – que o agente X... agiu em representação do jogador e não da A... .

Para além do descrito, constatou-se que o agente X... é sócio da empresa V..., Lda., com a qual W... aparece a cobrar os serviços acima descritos, pelo que a

intervenção da empresa neste processo se confunde com a representação do agente do jogador.

Resulta do "Acordo" conjugado com o "Contrato de trabalho desportivo" que a A... aceita suportar os encargos de representação / intermediação efetuada em nome do jogador. Ora, para um encargo configurar um gasto, aquele deve corresponder ao consumo de um bem / serviço na esfera da entidade.

Nos termos do n.º 2 do artigo 22.º da Lei n.º 28 /98: «A pessoa que exerça a atividade de empresário desportivo só pode agir em nome e por conta de uma das partes da relação contratual.»

O serviço não foi prestado em representação da A..., pelo que não pode ser aceite como gasto fiscal da A..., nos termos do n.º 1 do artigo 23.º do Código do IRC.

Por outro lado, mesmo que assim não fosse, tendo o agente agido em representação do jogador, tanto a lei portuguesa como os regulamentos FIFA impõem que aquele só pode ser remunerado pelo jogador, pelo que, nos termos da alínea c) do artigo 45.º do Código do IRC, aquele encargo não seria fiscalmente dedutível para efeito da determinação do lucro tributável.

Assim, a amortização daquela despesa não pode ser aceite como gasto fiscal, sendo de acrescer ao quadro 07 da declaração modelo 22, para efeitos da determinação do lucro tributável, o valor de 37.500,00 EUR.

III.1.1.5. Gastos relativos à intermediação na contratação de Y... *No período de 2012, a A... contabilizou o seguinte lançamento, relativo à amortização dos direitos desportivos e à alienação dos mesmos direitos desportivos do jogador Y...:*

Quadro 11 – Registo n.º [2012-09-01 ...]

Conta (1)	A débito (2)	A crédito (3)
... - X...	4.920.000,00 €	
... - Alienações, ativos intangíveis		4.000.000,00 €
... - IVA liquidado, vendas imobilizado, taxa normal		920.000,00 €
... - Gastos de depreciação e amortização, Ativos intangíveis, Próprios, Direitos de utilização desportiva	23.888,89 €	
... - Ativos intangíveis, amortizações acumuladas, direitos económicos e desportivos de atletas, Y...		23.888,89 €
... - Ativos intangíveis, direitos económicos e desportivos e atletas, Y...		430.000,00 €
... - Ativos intangíveis, amortizações acumuladas, direitos económicos e desportivos de atletas, Y...	310.555,55 €	
... - Alienações, ativos intangíveis	119.444,45 €	
... - Alienações, ativos intangíveis	200.000,00 €	
... - Mecanismo solidariedade, Y...		200.000,00 €

Do valor de 430.000,00 EUR registado no imobilizado, 380.000 EUR são devidos pela assinatura do "Acordo de cedência de direitos financeiros", assinado, em 2010-07-01, com a AA..., com sede no Brasil, referente à aquisição de 60% dos direitos financeiros do jogador.

O valor restante de 50.000 EUR é referido no "Acordo" celebrado, na mesma data, entre o SP e a entidade BB..., Unipessoal, Lda., com o NIF....º

Conforme se pode constatar, o ativo incorpóreo em causa foi vendido à Z..., em 2012-08-31.

Do montante de 23.888,89 EUR, registado a débito da conta 64.3141, o valor de 2.777,78 EUR corresponde à amortização de 1/6 (dois meses) da percentagem anual de 33,33%, relativa do valor referido no "acordo" feito com a entidade BB..., Unipessoal, Lda., no montante de 50.000,00 EUR.

Nos termos do referido "Acordo" feito com a BB..., Unipessoal, Lda., a A... pretendia contratar o jogador, «e para isso recorreu aos serviços prestados pelo segundo outorgante».

Pela cláusula primeira do referido "Acordo" a A... «obriga-se a pagar ao segundo outorgante a quantia de 50.000,00 Euros».

Na mesma data, 2010-07-01, o SP celebrou com o jogador um "Contrato de trabalho desportivo".

Conforme a cláusula décima-terceira, o «contrato foi celebrado com a intervenção de CC..., Agente n.º..., Licenciado, pela Federação Brasileira de

Futebol, em representação do segundo outorgante», ou seja em representação do jogador.

No contrato de trabalho desportivo celebrado entre a A... e o jogador ficou confirmado, pelas várias entidades intervenientes, jogador, A... e agente, que o agente agiu em representação do jogador e não da A... .

Conforme consta do relatório de inspeção da ação credenciada pela Ordem de Serviço n.º OI 2012 ..., nos termos da procuração denominada de "Instrumento Particular de Procuração", emitida por CC..., agente de jogadores de futebol, onde este «constitui e nomeia o Sr. DD... (...) como seu bastante procurador, a quem dá poderes, em carácter exclusivo, para o fim especial de representá-lo perante o A... para quaisquer assuntos e negociações referentes ao atleta Y..., podendo celebrar os instrumentos necessários entre o outorgante e o A...», «constatou-se que o EE... estabeleceu uma procuração para o DD... no sentido de este representar o EE... nas negociações entre o jogador e a A..., com poderes para celebrar todos os contratos necessários.»

Assim, a A... aceitou suportar os encargos da intermediação / representação praticada em nome do jogador, efetuada através dos serviços prestados por DD..., no valor global de 50.000,00 EUR.

Ora, um encargo para configurar um gasto deve corresponder, inelutavelmente, ao consumo de um bem/serviço na esfera de uma entidade.

Neste conspecto, DD... representou o jogador e não a A..., pelo que foi o jogador que impôs a sua presença nas negociações.

Por conseguinte, não tendo o serviço sido prestado em representação da A..., não corresponde ao consumo de um serviço na esfera desta, donde não configura um gasto comprovadamente indispensável para a realização de rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, nos termos do n.º 1 do artigo 23.º do Código do IRC.

Por outro lado, tendo o "agente" agido em representação do jogador, tanto a lei portuguesa como os regulamentos FIFA, impõem que este, só pode ser remunerado pelo jogador, pelo que, nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo

45.º do CIRC, este encargo também não poderia ser dedutível para efeitos da determinação do lucro tributável.

Em conclusão, conclui-se pela não aceitação como gasto fiscal, sendo de acrescer, para efeitos da determinação do lucro tributável, nos termos do n.º 1 do artigo 23.º do Código do IRC e da alínea c) do n.º 1 do artigo 45.º do Código do IRC, o montante de 2.777,78 EUR.

III.1.1.6. Gastos relativos à contratação do jogador FF... No período de 2012, a A... contabilizou o seguinte lançamento, relativo a amortização dos direitos desportivos e rescisão do contrato de trabalho desportivo do jogador FF...:

Quadro 12 – Registo n.º [2012-10-24 ...

Conta (1)	A débito (2)	A crédito (3)
... Gastos de depreciação e amortização, ativos intangíveis próprios, direitos de utilização desportiva	12.500,00 €	
... - Ativos intangíveis, amortizações acumuladas, direitos económicos e desportivos de atletas, FF...		12.500,00 €
... - Ativos intangíveis, direitos económicos e desportivos de atletas, FF...		300.000,00 €
... - Ativos intangíveis, amortizações acumuladas, direitos económicos e desportivos de atletas, FF...	237.500,00 €	
... - Outros gastos com pessoal, rescisões de contratos	62.500,00 €	

O valor de 12.500,00 EUR, registado a débito da conta 64.3141, corresponde à amortização 1/3 (quatro meses) do valor referente ao "acordo" celebrado com GG..., em 2010-04-12.

O valor de 62.500,00 EUR, registado a débito da conta 63.8202, corresponde ao remanescente (20 meses) do valor do referente ao mesmo acordo.

Em 2010-04-12, a A... (primeiro outorgante) celebrou um "Acordo" com GG..., de nacionalidade espanhola, agente licenciado pela Real Federação Espanhola de Futebol, com a licença n.º ..., (segundo outorgante).

Nos termos desse "Acordo", G...: «representa o Jogador e intermediou a sua transferência para a primeira outorgante».

Como contrapartida pela assinatura do referido "Acordo" o SP comprometeu-se a pagar a GG... a quantia de 300.000,00 EUR, em duas épocas.

Conforme é referido no próprio "Acordo", o agente "representa o jogador", ou seja o agente agiu em representação do jogador e não da A... .

Na mesma data, 2010-04-12, a A... celebrou com o jogador FF..., de nacionalidade espanhola, (segundo contraente), um "CONTRATO DE TRABALHO DESPORTIVO".

Nos termos da cláusula décima-terceira do mesmo, o «contrato foi celebrado com a intervenção de ... GG..., Agente Licenciado pela Real Federação Espanhola de Futebol, com a Licença n.º..., em representação do segundo outorgante».

Nos termos do n.º 2 do artigo 22.º da Lei n.º 28/98: «A pessoa que exerça a atividade de empresário desportivo só pode agir em nome e por conta de uma das partes da relação contratual.»

Resulta do "Acordo" que a A... aceita suportar os encargos de representação / intermediação efetuada em nome do jogador. Ora, para um encargo configurar um gasto, aquele deve corresponder ao consumo de um bem / serviço na esfera da entidade.

O serviço não foi prestado em representação da A..., pelo que não pode ser aceite como gasto fiscal da A..., nos termos do n.º 1 do artigo 23.º do Código do IRC.

Por outro lado, mesmo que assim não fosse, tendo o agente agido em representação do jogador, tanto a lei portuguesa como os regulamentos FIFA impõem que aquele só pode ser remunerado pelo jogador, pelo que, nos termos da alínea c) do artigo 45.º do Código do IRC, aquele encargo não seria fiscalmente dedutível para efeito da determinação do lucro tributável.

Assim, a amortização daquela despesa não pode ser aceite como gasto fiscal, sendo de acrescer ao quadro 07 da declaração modelo 22, para efeitos da determinação do lucro tributável, o valor de (12.500,00 + 62.500,00 =) 78.000,00 EUR.

III.1.1.7. Gastos de amortização na contratação do jogador HH... *No período de tributação de 2012, o SP A... contabilizou como gasto, o valor global de 63.962,50 EUR, referente à amortização dos direitos referentes ao jogador HH...:*

Quadro 13 – Registo n.º [2013-06-30 ...]

Conta (1)	A débito (2)	A crédito (3)
... - Ativos intangíveis, amortizações acumuladas, direitos económicos e desportivos de atletas, HH...		63.962,50 €
... - Gastos de depreciação e amortização, Ativos intangíveis, Próprios, Direitos de utilização desportiva	63.962,50 €	

Do montante global referido no parágrafo anterior, destacamos o valor de 25.000,00 EUR, correspondente à amortização de 25% do valor de 100.000,00 EUR, que o SP contabilizou como gastos relativos à intermediação na contratação do jogador.

Em 2011-06-08, a A... assinou um "Acordo", com a entidade II..., com sede em ... e o NIF..., representada pelo agente FIFA JJ... .

Dos considerandos do referido "Acordo" consta que: «A primeira outorgante pretende contratar o jogador HH..., e para isso recorreu aos serviços prestados pelo segundo outorgante.»

Conforme a cláusula primeira do "Acordo": «A primeira outorgante obriga-se a pagar ao segundo outorgante, pelos serviços prestados pela sua intervenção na aquisição dos direitos de inscrição desportiva do atleta HH..., a quantia de 100.000,00€ (...).»

Na mesma data, 2011-06-30, a A... celebrou com o jogador HH..., com o NIF..., um "Contrato de Trabalho Desportivo", por quatro épocas, com início em 2011-07-01 e termo em 2015-06-30.⁵⁰

Conforme consta da cláusula décima-terceira do referido contrato: «O presente contrato foi celebrado com a intervenção de JJ..., Agente Licenciado pela Federação Portuguesa de Futebol, com a Licença n.º..., em representação do segundo outorgante.»

Verifica-se que JJ..., que representou a II... na assinatura do "Acordo" com a A..., aparece na celebração do "Contrato de Trabalho Desportivo" como representante do jogador.

Nos termos do n.º 2 do artigo 22.º da Lei n.º 28 /98: «A pessoa que exerça a atividade de empresário desportivo só pode agir em nome e por conta de uma das partes da relação contratual.»

Resulta do "Acordo" que a A... aceita suportar os encargos de representação / intermediação efetuada em nome do Jogador. Ora, para um encargo configurar um gasto, aquele deve corresponder ao consumo de um bem / serviço na esfera da entidade.

O serviço não foi prestado em representação da A..., pelo que não pode ser aceite como gasto fiscal da A..., nos termos do n.º 1 do artigo 23.º do Código do IRC.

Por outro lado, mesmo que assim não fosse, tendo o agente agido em representação do jogador, tanto a lei portuguesa como os regulamentos FIFA impõem que aquele só pode ser remunerado pelo jogador, pelo que, nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 45.º do Código do IRC, aquele encargo não seria fiscalmente dedutível para efeito da determinação do lucro tributável.

Assim, a amortização daquela despesa não pode ser aceite como gasto fiscal, sendo de acrescer ao quadro 07 da declaração modelo 22, para efeitos da determinação do lucro tributável, o valor de 25.000,00 EUR

III.1.2. CORREÇÕES PROPOSTAS RELATIVAMENTE ÀS MAIS-VALIAS APURADAS

No período de 2012, o sujeito passivo apurou e registou mais-valias, conforme mapa modelo 31 que apresentou.

Desse mapa consta o apuramento de mais-valias resultantes da alienação dos jogadores KK..., Y... e E... .

III.1.2.1. Gastos relativos à contratação de KK...

No período de 2012, a A... contabilizou o seguinte lançamento, relativo à alienação do jogador KK... para o LL... Ltda., de...:

Quadro 14 – Registo n.º [2012-08-06 ...

Conta (1)	A débito (2)	A crédito (3)
... - Devedores diversos, mercado externo, LL... ..., Ltda.	600.000,00 €	
... - Rendimentos e ganhos em investimentos, alienações, ativos intangíveis		600.000,00 €
... - Ativos intangíveis, direitos económicos e desportivos de atletas, KK...		167.000,00 €
... - Ativos intangíveis, Amortizações acumuladas, Direitos económicos e desportivos de atletas, KK...	83.500,00 €	
... - Rendimentos e ganhos em investimentos, alienações, ativos intangíveis	83.500,00 €	

O valor de 83.500,00 EUR, registado a débito da conta 78.714, corresponde a 50% dos alegados gastos na contratação / intermediação, que se descrevem a seguir:

Em 2011-06-30, a A... assinou um "Acordo", com a II..., NI...; a MM..., com sede em..., Brasil, representada por NN...; e a OO..., com sede em..., Brasil, representada por PP..., (segundos outorgantes).

Do documento em causa consta que: «A primeira outorgante pretende contratar o jogador KK..., e para isso recorreu aos serviços prestados pelas segundas outorgantes em conjunto, nomeadamente, para efeitos de intermediação e auxílio na referida contratação».

Na mesma data, 2011-06-30, a A... celebrou com o jogador KK..., de nacionalidade brasileira, um "Contrato de Trabalho Desportivo", por duas épocas, com início em 2011-07-01 e termo em 2013-06-30.

Conforme consta da cláusula décima-segunda do referido contrato: «As partes declaram que o presente contrato foi celebrado sem a intervenção de agentes de jogadores.»

O n.º 1 do artigo 28.º do Regulamento FIFA, relativo aos Agentes de Jogadores, que entrou em vigor em 2008-01-01, estatui a obrigatoriedade de que, em qualquer contrato em que o agente intervenha em representação dos interesses do clube, aquele agente deve estar identificado como tal.

O "Acordo" com as entidades II..., MM..., e OO..., Ltda., que a A... apresenta, foi celebrado na mesma data em que celebrou o "Contrato de Trabalho Desportivo" com o jogador.

Atendendo à mesma data de celebração de todos os contratos, verifica-se que tal não permitiria uma margem temporal de negociação entre entidades que não estivessem vinculadas já entre si.

Da Internet retiramos uma notícia, publicada no sítio da II..., onde se pode ler: «O central de 23 anos representado pela II... assinou um contrato de 4 anos com o multimilionário clube Russo. / A carreira de KK... teve uma ascensão meteórica no último ano, muito por culpa da II... que reconheceu o seu grande valor aquando da sua passagem pelo ..., onde disputava o modesto Campeonato Estadual de ..., tendo de imediato na passada época 2011/2012 colocado o jogador na Europa para jogar no B... (...).».

De várias fontes de informação, acessíveis pela Internet, nomeadamente no sítio "Mais Futebol" comprova-se que é referido o nome de JJ... como agente do jogador: «O B... garantiu esta terça-feira dois reforços para a próxima temporada: o guarda-redes QQ... e o central KK..., apurou o Maisfutebol. Os dois jogadores são representados por JJ..., (...)JJ... é sócio e gerente da II..., Lda.

No sítio "TransferMarket" na Internet constam os dados do jogador KK..., entre os quais consta o seu empresário MM... que, conjuntamente com a II..., constituem os segundos outorgantes mencionados no "Acordo" atrás referido. Verifica-se, pois, que aqueles segundos outorgantes do referido "Acordo" tinham uma ligação empresarial com o jogador e não com a A... .

A A... aceita suportar os encargos de representação / intermediação efetuada em nome do jogador. Ora, para um encargo configurar um gasto, aquele deve corresponder ao consumo de um bem / serviço na esfera da entidade.

O serviço prestado pelos representantes/agentes do jogador, não foi prestado em representação da A..., pelo que não pode ser aceite como gasto fiscal da A..., nos termos do n.º 1 do artigo 23.º do Código do IRC.

Tendo o agente agido em representação do jogador, tanto a lei portuguesa como os regulamentos FIFA impõem que aquele só pode ser remunerado pelo jogador, pelo que, nos termos da alínea c) do artigo 45.º do Código do IRC,

aquele encargo não seria fiscalmente dedutível para efeito da determinação do lucro tributável.

Aquele valor de 83.500,00 EUR está a influenciar o montante das mais-valias apuradas pelo SP, não tendo nesse apuramento sido aplicado qualquer coeficiente de correção monetária, por não ser aplicável.

Conclui-se, portanto, pela não aceitação como gasto fiscal, sendo de acrescer, para efeitos de determinação do lucro tributável, o valor de 83.500,00 EUR, registado a débito da conta... .

III.1.2.2. Mais-valias apuradas na alienação de Y...

No período de 2012, a A... contabilizou o seguinte registo, relativo à alienação dos direitos desportivos do jogador Y...:

Quadro 15 – Registo n.º [2012-09-01 ...]

Conta (1)	A débito (2)	A crédito (3)
... - Ativos intangíveis, direitos económicos e desportivos e atletas, Y...		430.000,00 €
... - Ativos intangíveis, amortizações acumuladas, direitos económicos e desportivos de atletas, Y...	310.555,55 €	
78.714 - Alienações, ativos intangíveis	119.444,45 €	

Conforme descrito no ponto 111.1.1.5. deste relatório, para cuja fundamentação remetemos, do montante de 430.000,00 EUR registado no imobilizado o valor de 50.000 EUR corresponde a um "Acordo" celebrado em 2010-07-01, entre o SP e a entidade BB..., Unipessoal, Lda., com o NIF/NIPC ...

Do montante de 119.444,45 EUR, registado a débito da conta 78.714, o valor de 13.888,89 EUR corresponde a 10/36 (meses ainda não amortizados) do valor de 50.000,00 EUR, relativo ao referido "Acordo".

Dado que aquele valor de 13.888,89 EUR está a influenciar o montante das mais-valias apuradas pelo SP e que nesse apuramento foi aplicado o coeficiente de 1,04 ao valor de aquisição, nos termos do artigo 47.º do Código do IRC, deve aquele valor ser corrigido para (13.888,89 x 1,04 =) 14.444,44 EUR.

Conforme fundamentado no ponto 111,1.1.5, os encargos suportados relativos ao referido "Acordo" não são aceites como gasto fiscal, pelo que se propõe a

correção ao lucro tributável declarado pelo SP sendo de acrescer ao quadro 07 da declaração modelo 22, o valor de 14.444,44 EUR.

III.1.2.3. Mais-valias apuradas na alienação de E... No período de tributação de 2012, a A... contabilizou o seguinte registo, relativo á alienação dos direitos desportivos do jogador E...:

Quadro 16 – Registo n.º [2013-06-27 ...

1

Conta (1)	A débito (2)	A crédito (3)
... - Ativos intangíveis, direitos económicos e desportivos e atletas, E...		1.201.197,44 €
... - Ativos intangíveis, Amortizações acumuladas, direitos económicos e desportivos de atletas, E...	1.093.712,50 €	
... - Alienações, ativos intangíveis	107.484,94 €	

Conforme foi descrito no ponto III.1.1.1 deste relatório, para cuja fundamentação remetemos, no de 107.484,94 EUR registado a débito da conta 78.714, o valor de 12.500,00 EUR corresponde a 50% de ¼ dos gastos na intermediação, no valor total de 100.000,00 EUR, relacionados com a aquisição dos direitos financeiros e desportivos do jogador.

O valor em causa, de 100.000,00 EUR, foi contabilizado a título de prestação de serviços de intermediação na aquisição dos direitos de inscrição do jogador, conforme "Acordo" assinado em 2008-07-24, entre a A... e G..., Advogados Associados.

Dado que aquele valor de 12.500,00 EUR está a influenciar o montante das mais-valias apuradas pelo SP e que nesse apuramento foi aplicado o coeficiente de 1,04 ao valor de aquisição, nos termos do artigo 47.º do Código do IRC, deve aquele valor ser corrigido para $(12.500,00 \times 1,04 =)$ 13.000,00 EUR.

Conforme fundamentado no ponto III.1.1.1, os encargos suportados relativos ao referido "Acordo" não são aceites como gasto fiscal, pelo que se propõe a correção ao lucro tributável declarado pelo SP sendo de acrescer ao quadro 07 da declaração modelo 22, o valor de 13.000,00 EUR.

III.1.3. GASTOS RELATIVOS À AQUISIÇÃO DE DIREITOS DE IMAGEM DE JOGADORES

No período de 2012, a A... considerou como gasto os encargos alegadamente suportados com a aquisição de direitos de imagem de alguns jogadores.

Da legislação

O n.º 1 do artigo 10.º da Lei n.º 28/98, de 26 de junho, que veio estabelecer um novo regime jurídico de trabalho do praticante desportivo e do contrato de formação desportiva, dispõe que; «Todo o praticante desportivo profissional tem direito a utilizar a sua imagem pública ligada à prática desportiva e a opor-se a que outrem a use ilicitamente para exploração comercial ou para outros fins económicos».

No entanto no n.º 2 do mesmo artigo «fica ressalvado o direito do uso de imagem do coletivo dos praticantes o qual poderá ser objeto de regulamentação em sede de contratação coletiva».

Por sua vez, o Contrato Coletivo de Trabalho (CGT) celebrado entre a Liga Profissional de Futebol Profissional e o Sindicato dos Jogadores Profissionais de Futebol, consagra que:

- a) «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», (n.º 2 do artigo 38.º do CCT);*
- b) «Fica ressalvado o direito do uso de imagem do coletivo dos jogadores de uma mesma equipa por parte do respetivo clube ou sociedade desportiva», (n.º 3, do artigo 38.º do CCT);*
- c) «A exploração comercial da imagem dos jogadores de futebol enquanto coletivo profissional será da competência do SJPF (Sindicato dos Jogadores Profissionais de Futebol)», (n.º 4 no artigo 38.º do CCT).*

A circular n.º 17/2011, de 2011-05-19, da DGCI, veio esclarecer 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, conforme dispõe o artigo 10.º da Lei n.º 28/98, de 26 de Junho, passando o Clube/SAD a deter e a poder explorar o direito de imagem do jogador integrado na equipa.»

Conclui-se que, os direitos de imagem relativos ao jogador enquanto elemento integrante do coletivo/equipa, são, inevitável e indissociavelmente, transmitidos com a celebração do contrato de trabalho desportivo.

Caso contrário, qualquer clube / SAD teria sempre que contratualizar a aquisição dos direitos de imagem de todos os jogadores, para efeitos de exploração, por exemplo, de uma transmissão televisiva ou da publicidade estática que explora nos estádios.

No que diz respeito ao direito de imagem desse jogador enquanto parte integrante do coletivo de uma mesma equipa, este encontrava-se assegurado pela A..., desde que havia celebrado com o jogador um contrato de trabalho desportivo, conforme resulta do n.º 2 do artigo 10.º da Lei n.º 28/98, conjugado com o n.º 3 do artigo 3.º do CCT.

Quanto ao direito de imagem individual do jogador, refere a mesma circular, que «O direito de imagem disponível, que o jogador pode ceder mediante contrato a um clube/SAD ou a uma entidade não desportiva, residente ou não residente, no território nacional, será o seu direito de imagem individual.»

E: «O Clube/SAD residente em território português que adquire a uma outra entidade os direitos de imagem de um jogador com o qual vai celebrar um contrato de trabalho desportivo, deve poder comprovar a mínima adequação entre a sua exploração e os encargos suportados, para que estes possam ser considerados como gastos nos termos do artigo 23.º do Código do IRC.»

Da análise dos documentos de suporte aos lançamentos contabilísticos, balancete de encerramento do período e do "Relatório e Contas Anual" do período 2011, não foram encontrados quaisquer rendimentos auferidos em consequência da exploração dos direitos de imagem individual dos jogadores em questão.

Também da análise dos relatórios de contas anuais e das declarações anuais apresentadas, relativos aos anos seguintes, não constam, nos períodos posteriores, quaisquer rendimentos auferidos em consequência da exploração dos direitos de imagem individual dos jogadores em questão.

O sujeito passivo não logrou demonstrar ter efetuado a sua exploração comercial, nem apresentou qualquer fatura / nota de débito a cobrar a participação do jogador em qualquer evento, não resultando, assim, qualquer rendimento concretizável como incremento patrimonial da A... .

Caso a A... explorasse os direitos de imagem individual de algum jogador, em campanhas publicitárias, sessões de fotografia, entre outras, em que este participasse, conseguiria objetivamente distinguir os rendimentos obtidos com essas operações dos restantes rendimentos, pois haveria que emitir faturação para essas atividades, conseguindo estimar claramente os rendimentos obtidos relacionados com os encargos suportados.

Propriedade dos direitos

Nos pressupostos dos contratos celebrados a título de cedência dos direitos de exploração de imagem de jogador profissional de futebol é referido que o alienante é detentor dos direitos de imagem, voz e de utilização do nome do jogador profissional de futebol e que, por aquele contrato, a empresa cede a A... os direitos de exploração comercial, em conjunto ou individualmente, da imagem pública do jogador profissional do B... .

Todavia, qual a origem deste direito na esfera da entidade alegadamente alienante?

Constata-se que as empresas cedentes dos direitos de uso de imagem aqui visadas são representadas pelos próprios jogadores (vide assinaturas dos contratos, pela segunda outorgante) o que revela, seguramente, uma relação estreita (senão estrita) com os próprios jogadores.

Note-se ainda que, o plano de pagamentos segue o contratado entre a A... e os jogadores, conforme se retira: «No caso de caducidade ou rescisão de contrato de trabalho desportivo mantido entre a Primeira Outorgante e o Terceiro, deixarão de ser elegíveis prestações que não se tenham entretanto vencido no âmbito deste contrato».

Posto isto, nada garante que sob a aparência de utilização do direito de imagem não se oculta uma realidade diferente, consistente no pagamento de importâncias a outro título, como a remuneração do serviço profissional dos

jogadores, pois a A... paga montantes sobre direitos relativamente aos quais não registou qualquer rendimento, e não possui nem montou estrutura empresarial adequada para a sua exploração.

Conclusão

O n.º 1 do artigo 10.º da Lei n.º 28/98, prevê que todo o praticante desportivo profissional tem direito a utilizar a sua imagem pública ligada à prática desportiva e a opor-se a que outrem a use ilicitamente para exploração comercial ou para outros fins económicos.

Todavia, ficou ressalvado o direito de uso da imagem do coletivo dos participantes, que pertence aos clubes / SAD, ou seja, o direito ao uso da imagem dos jogadores, inseridos na equipa, encontra-se associado ao exercido do vínculo laboral estabelecido e, pela celebração do contrato de trabalho, passa para a esfera dos clubes / SAD.

O jogador mantém o direito ao uso e exploração da sua imagem no plano meramente individual, podendo este ceder esse direito ao clube, ao serviço do qual se encontra durante a vigência do respetivo contrato.

Nos termos do ponto 7 da circular n.º 17/2011, do Gabinete do Diretor-Geral da Direção Geral dos Impostos (atual AT): «O Clube/SAD residente em território português que adquire a uma outra entidade os direitos de imagem de um jogador com o qual vai celebrar um contrato de trabalho desportivo, deve poder comprovar a mínima adequação entre a sua exploração e os encargos suportados, para que estes possam ser considerados como gastos nos termos do artigo 23.º do Código do IRC.»

Ao adquirir aos jogadores E... e RR... os seus direitos de imagem no plano meramente individual, caberia ao sujeito passivo comprovar a indispensabilidade de celebrar um contrato de aquisição destes direitos aos jogadores, o que não sucedeu, pois, não foi comprovada a racionalidade económica subjacente a um negócio em que a A... não procedeu à sua exploração comercial no sentido de maximizar os respetivos rendimentos, nem demonstra ter envidado esforços para a sua exploração.

III.1.3.1. Direitos de imagem de "E..."

No período de 2012, a A... considerou como gasto do período, registado a débito da conta de gastos "...- FSE, trabalhos especializados", por contrapartida da conta de fornecedores "...-SS..., fornecedores de investimentos, mercado nacional", o montante de 210.000,00 EUR, referente à aquisição dos direitos de imagem do jogador E...:

Quadro 17 – Faturas n.º 9 a n.º 14

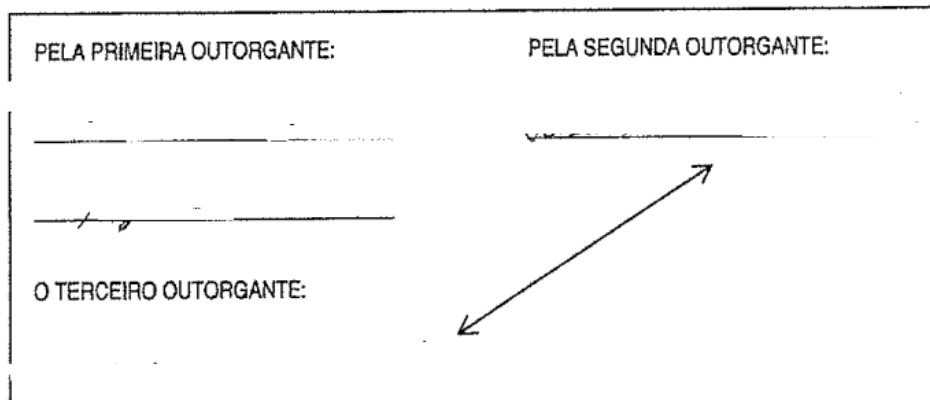
Registo (1)	Descrição (2)	Valor (3)
2012-11-01 ...	FT N.º 9ª Prestação	35.000,00 €
2012-11-01 ...	FT N.º 10ª Prestação	35.000,00 €
2013-05-01 ...	FT N.º 11ª Prestação	35.000,00 €
2013-05-01 ...	FT N.º 12ª Prestação	35.000,00 €
2013-05-01 ...	FT N.º 13ª Prestação	35.000,00 €
2013-06-30 ...	FT N.º 14ª Prestação	35.000,00 €
Soma		210.000,00 €

Em 2011-03-18, a A... assinou um "Aditamento e Renovação do Contrato de Trabalho Desportivo", com o jogador profissional de futebol E..., também conhecido como "E...".

Em 2011-06-21, a A... celebrou com a entidade SS..., Ltda., com sede em..., Brasil, um "Contrato de Cedência de Direitos de Exploração de Imagem de Jogador Profissional de Futebol".

Pelo segundo outorgante, a sociedade SS..., Ltda., assinou o contrato o próprio jogador E...:

Imagem 1 – Assinaturas no contrato



Pela cláusula terceira desse contrato aquela entidade cede à A... os direitos de exploração comercial, em conjunto ou individualmente, da imagem pública» do jogador.

A cláusula quinta do contrato define «Como contrapartida pela prestação dos serviços identificados na antecedente cláusula terceira, a Primeira Outorgante obriga-se a pagar ao Segundo a quantia global de 1.055.000,00 € (...)), repartidos por quatro épocas.

Porém, da análise efetuada à contabilidade, não se detetou qualquer rendimento associado à exploração desses direitos.

Já em ações de inspeção anteriores foi verificada situação semelhante, embora com um contrato de cedência dos mesmos direitos em que era cedente uma outra entidade, "TT..., Ltda.", também representada pelo próprio jogador.

No que diz respeito ao direito de imagem desse jogador enquanto parte integrante do coletivo de uma mesma equipa, este encontrava-se assegurado pela A..., desde que havia celebrado com o jogador um contrato de trabalho desportivo, conforme resulta do n.º 2 do artigo 10.º da Lei n.º 28 /98, de 26 de junho, conjugado com o n.º 3 do artigo 3.º do CCT.

O sujeito passivo não logrou demonstrar ter efetuado a sua exploração comercial, nem apresentou qualquer fatura/nota de débito a cobrar a participação deste jogador em qualquer evento, não resultando, assim, qualquer rendimento concretizável como incremento patrimonial da A... .

Daqui não resulta que tenha havido qualquer exploração comercial da imagem do jogador, que justifique os encargos assumidos.

De sublinhar o facto que caso a A... explorasse os direitos de imagem individual de algum jogador em campanhas publicitárias, sessões de fotografia, entre outras, em que este participasse, conseguiria objetivamente distinguir os rendimentos obtidos com essas operações dos restantes rendimentos, pois haveria que emitir faturação para essas atividades, conseguindo estimar claramente os rendimentos obtidos relacionados com os encargos suportados.

A A... não apresenta qualquer estrutura empresarial preparada para a exploração de um negócio com estas características.

Conforme registado em ações de inspeção anteriores, a A... veio apontar a campanha publicitária "...", para demonstrar a exploração destes direitos. No entanto, foi possível identificar outros jogadores envolvidos na campanha "..."

mas para a maioria deles não se detetou a celebração de qualquer acordo, autónomo ao contrato de trabalho desportivo, de aquisição de direitos de imagem referentes aos jogadores.

Da análise dos documentos de suporte aos lançamentos contabilísticos e do balancete de encerramento do período de 2012 não foram encontrados quaisquer rendimentos auferidos em consequência da exploração dos direitos de imagem individual do jogador em questão.

O sujeito passivo não apresentou quaisquer documentos comprovativos da efetiva exploração dos direitos de imagem individuais adquiridos, sendo de realçar que não se pode afirmar existir plena exploração dos direitos adquiridos por ter efetuado uns calendários onde aparece o jogador, na qualidade de elemento da equipa, nem através de ações onde este terá aparecido em campanhas nas escolas pois destas situações não resultam quaisquer rendimentos para a A... que justifiquem a manutenção deste encargo.

Na cláusula segunda, ponto 2, do contrato celebrado a título de "Contrato de Cedência de Direitos de Exploração de Imagem de Jogador Profissional de Futebol" é referido que: «A Segunda Outorgante é detentora, em exclusivo, dos direitos de imagem, voz e utilização do nome profissional do Terceiro Outorgante enquanto jogador profissional de futebol».

Na cláusula terceira, ponto 1: «Pelo presente contrato a Segunda Outorgante cede à Primeira, que aceita, os direitos de exploração comercial, em conjunto ou individualmente, da imagem pública do Terceiro Outorgante como jogador de futebol profissional do B...».

Todavia, qual a origem deste direito na esfera da segunda outorgante, ou seja, na entidade SS..., Ltda.?

Constata-se que a empresa cedente do direito de uso de imagem aqui visada é representada pelo próprio jogador, conforme se vê na assinatura do contrato, pelo jogador em representação da segunda outorgante, o que revela uma relação estreita, senão estrita entre a entidade "cedente" dos direitos de imagem e o próprio jogador.

Note-se ainda que o contrato de cedência dos direitos de imagem segue o contratado entre a A... e o jogador: «O presente contrato (...) será válido durante o período em que o Terceiro Outorgante mantiver em vigor o contrato de trabalho desportivo com a Primeira Outorgante, caducando automaticamente quando terminar, independentemente do motivo, o referido contrato (...).»

Posto isto, nada garante que, sob a aparência de utilização do direito de imagem, não se oculte uma realidade diferente, consistente no pagamento de importâncias a outro título, como a remuneração do serviço profissional do jogador, pois a A... paga montantes sobre direitos relativamente aos quais não registou qualquer rendimento, e não possui nem montou estrutura empresarial adequada para a sua exploração.

Em conclusão, não tendo sido comprovada a indispensabilidade de a A... suportar os gastos em causa, para a obtenção de rendimentos sujeitos a impostos ou para a manutenção da fonte produtora, de acordo com o n.º 1 do artigo 23º do CIRC, não são fiscalmente aceites os encargos no montante de 210.000,00 EUR.

III.1.3.2. Direitos de imagem de RR...

No período de 2012, a A... considerou como gasto do período o montante de 200,000,00 EUR, referentes à alegada aquisição, á entidade UU..., Lda., com o NIF..., dos direitos de imagem do Jogador RR...:

Quadro 18 – Direitos de imagem de RR...

Registo (1)	Fatura (2)	Conta 62.201 (3)
2011-09-16 ...	n.º 00...	20.000,00 €
2011-10-19 ...	n.º 00...	20.000,00 €
2011-11-16 ...	n.º 00...	20.000,00 €
2011-12-16 ...	n.º 00...	20.000,00 €
2012-01-16 ...	n.º 00...	20.000,00 €
2012-02-20 ...	n.º 00...	20.000,00 €
2012-03-13 ...	n.º 00...	20.000,00 €
2012-04-20 ...	n.º 00...	20.000,00 €
2012-05-20 ...	n.º 00...	20.000,00 €
2012-06-20 ...	n.º 00...	20.000,00 €
Soma		200.000,00 €

Para além do contrato de trabalho desportivo entre o SP e o jogador RR..., foi celebrado um outro contrato com a UU..., Lda., relativo à aquisição dos

direitos de imagem do jogador, pelo valor de 600.000,00 EUR, sendo 200.000,00 EUR para cada uma das épocas 2010/2011, 2011/2012 e 2012/2013 e desde que o contrato de trabalho desportivo com o jogador se mantivesse válido:

Os sócios da sociedade UU..., Lda., são o próprio jogador, com 50% do capital social, e o seu cônjuge, com os restantes 50% do capital social.

Porém, da análise efetuada a contabilidade, não se detetou qualquer rendimento associado à exploração desses direitos.

Do confronto entre a factualidade descrita e a legislação aplicável, conforme a alínea a) do n.º 2 do artigo 75.º da LGT, resultou o afastamento da presunção da boa fé de que os encargos contabilizados são correspondentes a gastos comprovadamente indispensáveis para a realização dos proveitos da A... .

Pois, no que diz respeito ao direito de imagem desse jogador enquanto parte integrante do coletivo de uma mesma equipa, este encontrava-se assegurado pela A..., desde que havia celebrado com o jogador um contrato de trabalho desportivo, conforme resulta do n.º 2 do artigo 10.º da Lei n.º 28 /98, de 26 de junho, conjugado com o n.º 3 do artigo 3.º do CCT.

O sujeito passivo não logrou demonstrar ter efetuado a sua exploração comercial, nem apresentou qualquer fatura/nota de débito a cobrar a participação deste jogador em qualquer evento, não resultando, assim, qualquer rendimento concretizável como incremento patrimonial da A... .

Daqui não resulta que tenha havido qualquer exploração comercial da imagem do jogador, que justifique os encargos assumidos

De sublinhar o facto de que, caso a A... explorasse os direitos de imagem do jogador em campanhas publicitárias, sessões de fotografia, entre outras, em que este participasse, conseguiria objetivamente distinguir os rendimentos obtidos com essas operações dos restantes rendimentos, pois haveria que emitir faturação para essas atividades, conseguindo estimar claramente os rendimentos obtidos relacionados com os encargos suportados

A A... não apresenta qualquer estrutura empresarial preparada para a exploração de um negócio com estas características.

Conforme registado em ações de inspeção anteriores, a A... veio apontar a campanha publicitária "...", para demonstrar a exploração destes direitos. No entanto, foi possível identificar outros jogadores envolvidos na campanha "...", sendo que para a maioria deles não se detetou a celebração de qualquer acordo autónomo ao contrato de trabalho desportivo, de aquisição de direitos de imagem referentes aos jogadores.

Da análise dos documentos de suporte aos lançamentos contabilísticos e do balancete de encerramento do período de 2012 não foram encontrados quaisquer rendimentos auferidos em consequência da exploração dos direitos de imagem individual do jogador em questão.

O sujeito passivo não apresentou quaisquer documentos comprovativos da efetiva exploração dos direitos de imagem individuais adquiridos, sendo de realçar que não se pode afirmar existir plena exploração dos direitos adquiridos por ter efetuado uns calendários onde aparece o jogador, na qualidade de elemento da equipa, nem através de ações onde este terá aparecido em campanhas nas escolas pois destas situações não resultam quaisquer rendimentos para a A... que justifiquem a manutenção deste encargo.

Na cláusula segunda, § 2, do contrato celebrado a título de "Contrato de Cedência de Direitos de Exploração de Imagem de Jogador Profissional de Futebol" referido que: «A Segunda Outorgante é detentora, em exclusivo, dos direitos de imagem, voz e utilização do nome profissional do Terceiro Outorgante enquanto jogador profissional de futebol»,

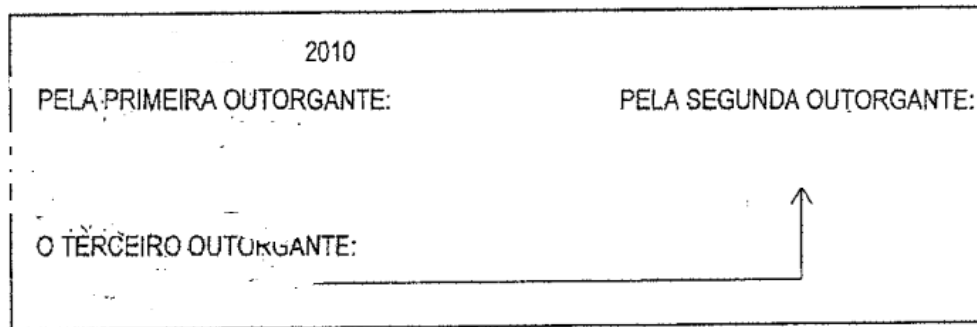
Na cláusula terceira, § 1: «Pelo presente contrato a Segunda Outorgante cede à Primeira o direito de exploração comercial, em conjunto ou individualmente, da imagem pública do Terceiro Outorgante como jogador de futebol profissional do B..., (...).».

Todavia, qual a origem deste direito na esfera da segunda outorgante, ou seja, na entidade UU..., Lda.?

Constata-se que a empresa cedente do direito de uso de imagem aqui visada é representada pelo próprio jogador, conforme se vê na assinatura do contrato,

pelo jogador em representação da segunda outorgante, o que indicia uma relação estreita, senão estrita, entre a entidade "cedente" dos direitos de imagem e o próprio jogador.

Imagem 2 – Assinaturas no contrato



Note-se ainda que o contrato de cedência dos direitos de imagem segue o contratado entre a A... e o jogador: «O presente contrato (...) será válido durante o período em que o Terceiro Outorgante mantiver em vigor o contrato de trabalho desportivo com a Primeira Outorgante, caducando automaticamente quando terminar, independentemente do motivo, o referido contrato (...).»

Posto isto, nada garante que, sob a aparência de utilização do direito de imagem, não se oculte uma realidade diferente, consistente no pagamento de importâncias a outro título, como a remuneração do serviço profissional do jogador, pois a A... paga montantes sobre direitos relativamente aos quais não registou qualquer rendimento, e não possui nem montou estrutura empresarial adequada para a sua exploração.

Em conclusão, não tendo sido comprovada a indispensabilidade de a A... suportar os gastos em causa, para a obtenção de rendimentos sujeitos a impostos ou para a manutenção da fonte produtora, de acordo com o n.º 1 do artigo 23º do CIRC, não são fiscalmente aceites os encargos no montante de 200.000,00 EUR.

(...)

III.3. IVA DEDUZIDO INDEVIDAMENTE

Da análise à contabilidade da A..., constatou-se a existência de registo de encargos suportados com a aquisição de serviços de intermediação na contratação de jogadores, com a alegada aquisição de direitos de imagem e com a aquisição de direitos económicos de jogadores "livres" a entidades com NIF inválido.

Verifica-se, também, que o SP deduziu o IVA suportado com a aquisição de alguns desses bens / serviços.

Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 19.º do Código do IVA, para o apuramento do IVA a entregar ao Estado, o sujeito passivo deduz, ao IVA liquidado, o imposto suportado com a aquisição de bens ou serviços a outros sujeitos passivos.

O artigo 20.º do mesmo código delimita o imposto dedutível, ao que tenha sido suportado relativamente à aquisição de bens ou serviços, para a realização de operações ativas, previstas nas alíneas a) ou b) do mesmo normativo.

Nos termos da alínea a) do referido artigo, só pode ser deduzido o IVA que tenha sido suportado relativo a bens ou serviços adquiridos para a realização de operações ativas tributadas.

III.3.1. IVA DEDUZIDO INDEVIDAMENTE NA AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS DE INTERMEDIÇÃO

Da análise efetuada à contabilidade da A... constatou-se a existência de encargos suportados com prestações de serviços pagos a diversas empresas na contratação de diversos jogadores.

Nos contratos de trabalho desportivo celebrados com os jogadores, consta o vínculo dos agentes aos jogadores, tendo aqueles representado os interesses dos seus contratantes. Esta situação é confirmada, nestes contratos, tanto pela A..., como pelos jogadores e agentes que também assinam os contratos de trabalho desportivo.

Noutras situações, em que o contrato de trabalho desportivo é omissivo ou não refere que o agente representava o jogador ficou confirmado, por outras fontes, que o agente agiu em representação do jogador, conforme descrito no capítulo III. 1.1 deste relatório.

Assim, resulta dos contratos que a A... aceita suportar os encargos de intermediação / representação efetuada em nome dos jogadores.

Não tendo os serviços sido adquiridos pelo sujeito passivo, mas sim pelos jogadores que "impuseram" a presença do seu representante nas negociações com a A..., a dedução do IVA suportado não encontra previsão no disposto no n.º 1 do artigo 19.º do CIVA.

Acresce que, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 20.º do CIVA, só pode deduzir-se imposto que incida sobre bens ou serviços adquiridos para a realização de operações tributáveis (transmissões de bens e/ou prestações de serviços) que se encontrem sujeitas s não isentas de imposto.

Os serviços prestados pelo agente na negociação, são-no na qualidade de representante dos jogadores, pelo que, é esta a entidade - o jogador - que poderia realizar operações tributáveis que, nos termos do artigo 20.º do CIVA, poderiam permitir a dedução deste imposto.

Donde, não tendo sido os serviços adquiridos pela A..., conclui-se que também não foram realizadas operações tributáveis associadas aos "inputs" controvertidos. Nos capítulos seguintes faz-se a análise à dedutibilidade do IVA suportado pela A... na alegada aquisição dos serviços de intermediação na contratação de jogadores.

III.3.1.1. IVA deduzido na contratação de U...

Da análise efetuada à contabilidade da A... constatou-se a existência de encargos suportados com prestações de serviços pagas à empresa V..., Lda., referentes à contratação do jogador U..., registados na contabilidade:

Quadro 31 – IVA deduzido

Registo (1)	Descrição (2)	Base tributável (2)	IVA (3)
2012-12-12 ...	FT N° ...	25.000,00 €	5.750,00 €
Soma		25.000,00 €	5.750,00 €

No capítulo III.1.1. deste relatório, já se havia concluído no sentido do acréscimo ao lucro tributável do valor de encargos indevidamente suportados, uma vez que ficou demonstrado que o agente X..., sócio e representante da V..., Lda., agiu em representação do jogador e não da A... .

Não tendo os serviços de representação do jogador sido adquiridos pela A..., mas sim pelo jogador que impôs a presença do seu representante na contratação, a dedução do IVA suportado não encontra previsão no n.º 1 do artigo 19.º do Código do IVA.

Acresce que, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 20.º do Código do IVA, só pode deduzir-se o imposto que incida sobre bens ou serviços adquiridos para a realização de operações tributáveis -transmissões de bens ou prestações de serviços - que se encontrem sujeitas e não isentas do imposto.

Os serviços prestados pelo agente são-no, «em representação do segundo outorgante», ou seja, na qualidade de representante do jogador, pelo que seria esta entidade - o jogador - quem poderia realizar operações ativas tributáveis que, nos termos do artigo 20.º do Código do IVA, poderiam permitir a dedução deste imposto.

Não tendo os serviços sido adquiridos pela A..., conclui-se que também não foram realizadas operações ativas tributáveis associadas aos "inputs" ou operações passivas, aqui controvertidas.

Em consequência, face ao disposto no n.º 1 do artigo 20.º do Código do IVA, propõe-se a correção ao IVA deduzido pelo SP, no período de 2011.09, no montante de 5.750,00 EUR, a que acrescem juros compensatórios, nos termos do n.º 1 do artigo 35.º da Lei Geral Tributária e do n.º 1 do artigo 96.º do Código do IVA.

III.3.1.2. IVA deduzido na contratação do jogador KK...

Da análise efetuada à contabilidade da A... constatou-se a existência de encargos suportados com prestações de serviços pagas à empresa II..., Lda., com o NIF/NIPC..., referente a «Prestação de serviços com o contrato do jogador KK...», no valor de 35.000,00 EUR, acrescido de IVA no valor de 8.050,00 EUR:

Quadro 32 – Registo n.º [2012-02-06 ...]

Conta (1)	A débito (2)	A crédito (3)
... - Fornecedores de investimentos, ...		43.050,00 €
... - Direitos económicos e desportivos de atletas, KK...	35.000,00 €	
... - IVA, dedutível, imobilizado, taxa normal	8.050,00 €	

No capítulo III.1.1. deste relatório, já se havia concluído no sentido do acréscimo ao lucro tributável do valor de encargos indevidamente suportados, uma vez que ficou demonstrado que entidade II... agiu em representação do jogador e não da A... .

Não tendo os serviços de representação do jogador sido adquiridos pela A..., mas sim pelo jogador que impôs a presença do seu representante na contratação, a dedução do IVA suportado não encontra previsão no n.º 1 do artigo 19.º do Código do IVA.

Acresce que, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 20.º do Código do IVA, só pode deduzir-se o imposto que incida sobre bens ou serviços adquiridos para a realização de operações tributáveis -transmissões de bens ou prestações de serviços - que se encontrem sujeitas e não isentas do imposto.

Os serviços prestados pela II... foram efetuados na qualidade de representante do jogador, pelo que seria esta entidade - o jogador - quem poderia realizar operações ativas tributáveis que, nos termos do artigo 20.º do Código do IVA, poderiam permitir a dedução deste imposto.

Não tendo os serviços sido adquiridos pela A..., conclui-se que também não foram realizadas operações ativas tributáveis associadas aos "inputs" ou operações passivas, aqui controvertidas.

Em consequência, face ao disposto no n.º 1 do artigo 20.º do Código do IVA, propõe-se a correção ao IVA deduzido pelo SP, no período de 2012.02, no montante de 8.050,00 EUR, a que acrescem juros compensatórios, nos termos do n.º 1 do artigo 35.º da Lei Geral Tributária e do n.º 1 do artigo 96.º do Código do IVA.

III.3.1.3. IVA deduzido na contratação do jogador HH...

Da análise efetuada à contabilidade da A... constatou-se a existência de encargos suportados com prestações de serviços pagas à empresa I..., Lda., com o NIF/NIPC..., referente a «Prestação de serviços com o contrato do jogador: HH...», no valor de 50.000,00 EUR, acrescido de IVA no valor de 11.500,00 EUR:

Quadro 33 – Registo n.º [2012-10-01 ...

Conta (1)	A débito (2)	A crédito (3)
... Fornecedores de investimentos, ...		61.500,00 €
... - Direitos económicos e desportivos de atletas, HH...	50.000,00 €	
... - IVA, Dedutível, Imobilizado, Taxa normal	11.500,00 €	

No capítulo III.1.1. deste relatório, já se havia concluído no sentido do acréscimo ao lucro tributável do valor de encargos indevidamente suportados, uma vez que ficou demonstrado que o agente JJ..., representante da II..., agiu em representação do jogador e não da A... .

Não tendo os serviços de representação do jogador sido adquiridos pela A..., mas sim pelo jogador que impôs a presença do seu representante na contratação, a dedução do IVA suportado não encontra previsão no n.º 1 do artigo 19.º do Código do IVA.

Acresce que, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 20.º do Código do IVA, só pode deduzir-se o imposto que incida sobre bens ou serviços adquiridos para a realização de operações tributáveis -transmissões de bens ou prestações de serviços - que se encontrem sujeitas e não isentas do imposto.

Os serviços prestados pelo agente são-no, «em representação do segundo outorgante», ou seja, na qualidade de representante do jogador, pelo que seria esta entidade - o jogador - quem poderia realizar operações ativas tributáveis que, nos termos do artigo 20.º do Código do IVA, poderiam permitir a dedução deste imposto.

Não tendo os serviços sido adquiridos pela A..., conclui-se que também não foram realizadas operações ativas tributáveis associadas aos "inputs" ou operações passivas, aqui controvertidas.

Em consequência, face ao disposto no n.º 1 do artigo 20.º do Código do IVA, propõe-se a correção ao IVA deduzido pelo SP, no período de 2012.10, no montante de 11.500,00 EUR, a que acrescem juros compensatórios, nos termos do n.º 1 do artigo 35.º da Lei Geral Tributária e do n.º 1 do artigo 96.º do Código do IVA.

III.3.1.4. IVA deduzido na contratação de "WW..."

Da análise efetuada à contabilidade da A... constatou-se a existência de encargos suportados com prestações de serviços pagas à empresa VV..., Lda., com o NIF/NIPC..., referente à contratação do jogador WW... (ou "WW..."), no valor de 50.000,00 EUR, acrescido de IVA no valor montante de 11.500,00 EUR:

Quadro 34 – Registo n.º [2012-11-09 ...]

Conta (1)	A débito (2)	A crédito (3)
... - Fornecedores de investimentos, vv...		61.500,00 €
... - Direitos económicos e desportivos de atletas, ww...	50.000,00 €	
... - IVA, Dedutível, Imobilizado, Taxa normal	11.500,00 €	

No capítulo III.1.1.12 do relatório elaborado na conclusão da ação de inspeção credenciada pela ordem de serviço n.º OI 2014 ... já se havia concluído no sentido do acréscimo ao lucro tributável do valor de encargos indevidamente suportados, uma vez que ficou demonstrado que o agente tinha uma ligação empresarial com o jogador, e não com a A... .

Não tendo os serviços de representação do jogador sido adquiridos pela A..., mas sim pelo jogador que impôs a presença do seu representante na contratação, a dedução do IVA suportado não encontra previsão no n.º 1 do artigo 19.º do Código do IVA.

Acresce que, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 20.º do Código do IVA, só pode deduzir-se o imposto que incida sobre bens ou serviços adquiridos para a realização de operações tributáveis -transmissões de bens ou prestações de serviços - que se encontrem sujeitas e não isentas do imposto.

Os serviços prestados pelo agente são-no, em representação do jogador, pelo que seria esta entidade -o jogador - quem poderia realizar operações ativas tributáveis que, nos termos do artigo 20.º do Código do IVA, poderiam permitir a dedução deste imposto.⁸⁵

Não tendo os serviços sido adquiridos pela A..., conclui-se que também não foram realizadas operações ativas tributáveis associadas aos "inputs" ou operações passivas, aqui controvertidas.

Em consequência, face ao disposto no n.º 1 do artigo 20.º do Código do IVA, propõe-se a correção ao IVA deduzido pelo SP, no período de 2012.11, no

montante de 11.500,00 EUR, a que acrescem juros compensatórios, nos termos do n.º 1 do artigo 35.º da Lei Geral Tributária e do n.º 1 do artigo 96.º do Código do IVA.

III.3.2. IVA DEDUZIDO INDEVIDAMENTE NA AQUISIÇÃO DE DIREITOS DE IMAGEM DE JOGADORES

Decorre da alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do Código do IVA que a aquisição por um Clube/SAD residente em território português, de "direitos de imagem" de um jogador com o qual celebrou um contrato de trabalho desportivo, encontra-se sujeita a IVA.

Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 20.º do Código do IVA, só pode deduzir-se o imposto que incida sobre bens ou serviços adquiridos para a realização de operações tributáveis – transmissões de bens ou prestações de serviços – que se encontrem sujeitas e não isentas do imposto.

Nos capítulos seguintes faz-se a análise à dedutibilidade do IVA suportado pela A... na alegada aquisição dos direitos de imagem dos jogadores E... e RR... .

III.3.2.1. IVA deduzido referente a direitos de imagem de "E..."

Em 2011-06-21, a A... celebrou com a entidade SS..., com sede em..., Brasil, um "Contrato de cedência de direitos de exploração de imagem de jogador profissional de futebol".

Da análise efetuada à contabilidade da A... constatou-se a existência do registo de encargos suportados, no ano 2012, com a alegada aquisição dos direitos de imagem do jogador E...:

Quadro 35 – IVA deduzido

Registo (1)	Descrição (2)	Base tributável (3)	IVA (4)
2012-03-01 ...	FT N.º 4ª Prestação	25.000,00 €	5.750,00 €
2012-03-01 ...	FT N.º 5ª Prestação	105.000,00 €	24.150,00 €
2012-03-01 ...	FT N.º 6ª Prestação	35.000,00 €	8.050,00 €
2012-11-01 ...	FT N.º 7ª Prestação	35.000,00 €	8.050,00 €
2012-11-01 ...	FT N.º 8ª Prestação	35.000,00 €	8.050,00 €
2012-11-01 ...	FT N.º 9ª Prestação	35.000,00 €	8.050,00 €
2012-11-01 ...	FT N.º 10ª Prestação	35.000,00 €	8.050,00 €
Soma		305.000,00 €	70.150,00 €

A A... auto liquidou o IVA correspondente à aquisição daqueles alegados "direitos de imagem", nos termos da alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do Código do IVA.

No ponto III.1.3, deste relatório de inspeção tributária, já se havia concluído no sentido do acréscimo ao lucro tributável do valor de encargos indevidamente suportados, uma vez que não foi comprovada pelo SP a indispensabilidade de a A... suportar os gastos em causa:

«Em conclusão, não tendo sido comprovada a indispensabilidade de a A... suportar os gastos em causa, para a obtenção de rendimentos sujeitos a impostos ou para a manutenção da fonte produtora, de acordo com o n.º 1 do artigo 23º do CIRC, não são fiscalmente aceites os encargos no montante de 210.000,00 EUR.»

Mais se concluiu que a A... alegou pagar montantes sobre direitos relativamente aos quais não registou qualquer rendimento e não possui nem montou estrutura empresarial adequada para a sua exploração. Conclui-se, portanto, que não foram realizadas operações ativas tributáveis associadas aos "inputs" ou operações passivas, aqui controvertidas.

Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 20.º do Código do IVA, só pode deduzir-se o imposto que incida sobre bens ou serviços adquiridos para a realização de operações tributáveis - transmissões de bens ou prestações de serviços - que se encontrem sujeitas e não isentas do imposto.

Em consequência, face ao disposto no n.º 1 do artigo 20.º do Código do IVA, propõe-se a correção ao IVA deduzido pelo SP, no montante global de 70.150,00 EUR, a que acrescem juros compensatórios, nos termos do n.º 1 do artigo 35.º da Lei Geral Tributária e do n.º 1 do artigo 96.º do Código do IVA.

III.3.2.2. IVA deduzido referente a direitos de imagem de RR...

Da análise efetuada à contabilidade da A... constatou-se a existência de registos de encargos suportados, no ano 2012, com a alegada aquisição dos direitos de imagem do jogador RR... à entidade UU..., Lda., com o NIF/NIPC...:

Quadro 36 – IVA deduzido

Registo (1)	Descrição (2)	Base tributável (3)	IVA (4)
2012-01-16 ...	FT N° 0015	20.000,00 €	4.600,00 €
2012-02-20 ...	FT N° 0016	20.000,00 €	4.600,00 €
2012-03-13 ...	FT N° 0017	20.000,00 €	4.600,00 €
2012-04-20 ...	FT N° 0018	20.000,00 €	4.600,00 €
2012-05-20 ...	FT N° 0019	20.000,00 €	4.600,00 €
2012-06-20 ...	FT N° 0020	20.000,00 €	4.600,00 €
2012-09-17 ...	FT N° 0021	20.000,00 €	4.600,00 €
2012-10-20 ...	FT N° 0022	20.000,00 €	4.600,00 €
2012-11-20 ...	FT N° 0023	20.000,00 €	4.600,00 €
2012-12-18 ...	FT N° 0024	20.000,00 €	4.600,00 €
Soma		200.000,00 €	46.000,00 €

No capítulo III.1.2. deste relatório, já se havia concluído no sentido do acréscimo ao lucro tributável do valor de encargos indevidamente suportados, uma vez que não foi comprovada pelo SP a indispensabilidade de a A... suportar os gastos em causa.

Mais se concluiu que a A... alegou pagar montantes sobre direitos relativamente aos quais não registou qualquer rendimento e não possui nem montou estrutura empresarial adequada para a sua exploração.

Conclui-se que também não foram realizadas operações ativas tributáveis associadas aos "inputs" ou operações passivas, aqui controvertidas.

Acresce que, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 20.º do Código do IVA, só pode deduzir-se o imposto que incida sobre bens ou serviços adquiridos para a realização de operações tributáveis - transmissões de bens ou prestações de serviços - que se encontrem sujeitas e não isentas do imposto.

Em consequência, face ao disposto no n.º 1 do artigo 20.º do Código do IVA, propõe-se a correção ao IVA deduzido pelo SP, nos períodos identificados no quadro anterior, no montante total de 46.000,00 EUR, a que acrescem juros compensatórios, nos termos do n.º 1 do artigo 35.º da Lei Geral Tributária e do n.º 1 do artigo 96.º do Código do IVA.

(...)

III.6. RESUMO DAS CORREÇÕES PROPOSTAS

III.6.2. IVA indevidamente deduzido

As correções propostas ao IVA, deduzido indevidamente, descritas e fundamentadas no capítulo III.3 deste relatório, resumem-se no quadro seguinte:

Quadro 40 – Correções ao IVA deduzido no 1.º semestre

Capítulo \ Período (1)	2012.01 (2)	2012.02 (3)	2012.03 (4)	2012.04 (5)	2012.05 (6)	2012.06 (7)
III.3.1.2		8.050,00 €				
III.3.2.1			37.950,00 €			
III.3.2.2	4.600,00 €	4.600,00 €	4.600,00 €	4.600,00 €	4.600,00 €	4.600,00 €
Soma	4.600,00 €	12.650,00 €	42.550,00 €	4.600,00 €	4.600,00 €	4.600,00 €

Quadro 41 – Correções ao IVA deduzido no 2.º semestre

Capítulo \ Período (1)	2012.07 (2)	2012.08 (3)	2012.09 (4)	2012.10 (5)	2012.11 (6)	2012.12 (7)
III.3.1.1						5.750,00 €
III.3.1.3				11.500,00 €		
III.3.1.4					11.500,00 €	
III.3.2.1					32.200,00 €	
III.3.2.2			4.600,00 €	4.600,00 €	4.600,00 €	4.600,00 €
Soma	0,00 €	0,00 €	4.600,00 €	16.100,00 €	48.300,00 €	10.350,00 €

- c) Na sequência da inspeção a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu as liquidações de IVA e juros compensatórios que constam do documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido:
- liquidação de IVA n.º..., relativa ao período 1201 (documento de correção n.º ...1);
 - liquidação de IVA n.º 2016..., relativa ao período 1202 (documento n.º 2016...);
 - liquidação de juros compensatórios n.º 2016..., relativa ao período 1202 (documento n.º 2016...);
 - liquidação de IVA n.º 2016..., relativa ao período 1203 (documento n.º 2016...);
 - liquidação de juros compensatórios n.º 2016..., relativa ao período 1203 (documento n.º 2016...);
 - liquidação de IVA n.º 2016..., relativa ao período 1204 (documento n.º 2016...);

- liquidação de juros compensatórios n.º 2016..., relativa ao período 1204 (documento n.º 2016...);
 - liquidação de IVA n.º..., relativa ao período 1205, no montante de € 4.600,00;
 - liquidação de IVA n.º 2016..., relativa ao período 1206 (documento n.º 2016...);
 - liquidação de juros compensatórios n.º 2016..., relativa ao período 1206, no montante de € 1.273,38 (documento n.º 2016...);
 - liquidação de IVA n.º 2016..., relativa ao período 1209 (documento n.º 2016...);
 - liquidação de juros compensatórios n.º 2016..., relativa ao período 1209 (documento n.º 2016...);
 - liquidação de IVA n.º 2016..., relativa ao período 1210, no montante de € 16.100,00 (documento n.º 2016...);
 - liquidação de juros compensatórios n.º 2016..., relativa ao período 1210 (documento n.º 2016...);
 - liquidação de IVA n.º 2016..., relativa ao período 1211 (documento n.º 2016...);
 - liquidação de juros compensatórios n.º 2016..., relativa ao período 1211 (documento n.º 2016...);
 - liquidação de IVA n.º 2016..., relativa ao período 1212 (documento n.º 2016...);
 - liquidação de juros compensatórios n.º 2016..., relativa ao período 1212 (documento n.º 2016...);
- d) A Requerente, tendo em vista aceder a jogadores de futebol em boa relação qualidade/preço, contrata normalmente serviços de profissionais especializados para o efeito (agentes de futebol), com indicação do seu perfil e características;
- e) A Requerente entende que, por o B... ser um clube de considerável êxito desportivo, se for directamente ao mercado contratar jogadores, dirigindo-se a estes ou aos clubes respectivos, faria contratos com preços superiores aos que consegue obter através de agentes, por o interesse na contratação inflacionar o preço;

- f) A Requerente sonda verbalmente vários agentes, por vezes cinco ou seis, tendo em vista a contratação de cada jogador, apenas formalizando contrato de intermediação com o agente que lhe indicar o jogador que vier a ser contratado;
- g) Os serviços do agente são, em geral, contactados verbalmente, por via telefónica, pelo presidente do clube, sendo celebrado contrato escrito, com indicação da remuneração do agente, apenas quando já está praticamente assente a contratação de um determinado jogador;
- h) Os agentes não se limitam a apresentar para contratação jogadores com quem tenham alguma relação;
- i) A Requerente não sabe, quando contacta os agentes, se as empresas têm ou não contratos de representação com jogadores com as características pretendidas, apenas averiguando se os jogadores têm representantes quando ocorre a formalização de contratos com os jogadores;
- j) A Requerente não dispõe de meios próprios de prospecção de jogadores que satisfaçam as suas necessidades e considera que seria demasiado oneroso dispor desses meios, designadamente observadores (olheiros) espalhados pelo mundo;
- k) Consumado cada negócio de contratação de jogadores, com a intervenção do agente, a Requerente paga-lhe a comissão respectiva e indica a sua intervenção no contrato escrito da contratação do jogador;
- l) Há agentes que não representam jogadores, fazendo apenas serviços de prospecção;
- m) Já sucedeu que dois agentes apresentassem o mesmo jogador;
- n) OS pagamentos aos agentes apenas ocorrem quando há contrapartida por serviços prestados;
- o) Foi nesses termos que intervieram como agentes e foram efectuados pagamentos pela Requerente às empresas:
 - II..., Lda (representada por JJ...) para a contratação do jogador HH..., que tinha como empresário JJ..., indicado como tal no contrato celebrado;
 - V..., Lda (representada por W...), para a contratação do jogador U..., que tinha como empresário X... (sócio da V..., Lda), indicado como tal no contrato celebrado;

- VV..., Lda (representada por XX...), para a contratação do jogador WW..., sendo aquele XX... indicado como seu empresário em páginas informáticas de órgãos de informação, mas não sendo indicado como tal no contrato celebrado;
- II...; MM...(representada por NN...) e OO...(representada por PP...) para a contratação de KK..., sendo indicada no site da II... que o empresário do jogador era JJ..., gerente da II..., não sendo indicado como tal no contrato celebrado;
- p) Por vezes, os agentes sugerem jogadores em representação destes, sem prévio contacto da Requerente, situações em que a Requerente não paga qualquer comissão ao agente;
- q) A Requerente tem patrocinadores que, por vezes, pretendem utilizar jogadores de futebol mais mediáticos em acções de promoção e normalmente é incluída nos contratos com os patrocinadores uma cláusula que impõe a Requerente disponibilizar dois jogadores para essas acções;
- r) Os contratos com patrocinadores são financeiramente importantes para a Requerente, recebendo só do mais importante, € 1.000.000,00 relativamente ao ano 2012;
- s) Além da cedência de jogadores para acções dos patrocinadores, a Requerente tem outros clientes, de camarote, que tem direito a utilização de jogadores em acções de promoção dos seus produtos;
- t) A Requerente considerava que os jogadores E... e RR..., pelo seu curriculum profissional (internacionais pelas equipas principais de Brasil e Portugal, respectivamente) eram os mais pretendidos para eventos de marketing e manutenção e angariação de patrocinadores, pelo que, para além da sua contratação, adquiriu os seus direitos de imagem para o período em que foram contratados;
- u) O jogador E... havia já cedido os seus direitos de imagem a uma sociedade com sede e direcção efectiva no Brasil, a SS..., Lda, pelo que a Requerente adquiriu a esta empresa aqueles direitos, autoliquidando o IVA correspondente, no valor

de € 70.150,00, distribuído por vários meses de 2012, em função das tranches de pagamento, que depois deduziu;

- v) O jogador RR... havia já cedido os seus direitos de imagem a uma sociedade com sede e direcção efectiva em Portugal, a UU..., Lda, pelo que a Requerente adquiriu a esta empresa aqueles direitos, autoliquidando o IVA correspondente, no valor de € 46.000,00, distribuído por vários meses de 2012, em função das tranches de pagamento, que depois deduziu;
- w) Nos contratos de cedência de direitos de imagem, foram os próprios jogadores E... e RR... que assinaram pela SS... e UU..., respectivamente;
- x) A aquisição dos direitos de imagem foi efectuada pela Requerente tendo em vista evitar que os jogadores a quem os adquiriu, que considerou mais mediáticos, se pudessem associar a marcas concorrentes dos patrocinadores da Requerente ou recusem participar em campanhas de promoção de produtos dos patrocinadores, o que poderia prejudicar a manutenção e obtenção de patrocínios;
- y) Os contratos com os patrocinadores são feitos por dois ou três anos, não constando deles os nomes dos jogadores que serão pretendidos para acções de promoção dos produtos patrocinados;
- z) Está subjacente aos contratos de patrocínios a possibilidade de utilização de jogadores em acções de promoção dos produtos dos patrocinadores, sendo nos contratos mais recentes incluída uma cláusula específica prevendo a obrigação de serem cedidos jogadores para essas acções;
- aa) A aquisição dos direitos de imagem de jogadores com a consequente disponibilidade destes para acções de promoção de produtos de patrocinadores constitui uma mais-valia nas negociações de patrocínios, pelo interesse que têm os patrocinadores de poderem dispor de jogadores mais mediáticos em acções de promoção dos seus produtos;
- bb) O jogador RR... participou em acções de promoção da marca de cervejas Sagres, designadamente sessões de autógrafos, no âmbito do contrato celebrado pela Requerente com a empresa que a comercializa;

- cc) A Requerente prestou garantia para suspender processos de execução fiscal instaurados para cobrança coerciva das quantias liquidadas (documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- dd) Em 27-06-2016, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados

Não há factos relevantes para decisão da causa que não se tenham provado.

2.3. Fundamentação da decisão da matéria de facto

Os factos foram dados como provados com base no Relatório da Inspeção Tributária, documentos juntos ao pedido de pronúncia arbitral e documentos que constam do processo administrativo, que foram afirmados pela Requerente e não são questionados pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

As testemunhas inquiridas aparentaram depor com isenção e com conhecimento dos factos sobre que depuseram.

A prova testemunhal esclareceu que a Requerente tem interesse em adquirir direitos de imagem dos jogadores de futebol com maior mediatismo, para não correr o risco de que eles venham a patrocinar produtos de marcas concorrentes das dos seus patrocinadores ou de que venham a recusar participar em campanhas de promoção de produtos dos patrocinadores, o que poderia prejudicar a manutenção e angariação de patrocínios, que constituem uma considerável receita para a Requerente (depoimentos das testemunhas YY..., ZZ... e AAA...).

A prova testemunhal esclareceu também as razões por que a Requerente utiliza os serviços de agentes para contratar jogadores e as relações entre a Requerente e o B... (depoimentos das testemunhas ZZ... e AAA...).

3. Matéria de direito

3.1. Questão da não-aceitação da dedução do IVA em relação à aquisição de serviços de intermediação na contratação de diversos jogadores, com base no art. 19.º e 20.º do CIVA.

A Autoridade Tributária e Aduaneira não aceitou a dedução pela Requerente do IVA que suportou nos pagamentos efectuados a agentes que tiveram intervenção nas contratações dos jogadores U..., KK..., HH... e WW... .

De harmonia com o artigo 2.º da Directiva n.º 2006/112/CE, do Conselho, de 28-11-2006, estão sujeitas ao IVA, para além de outras, as operações de entregas de bens efectuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade, as aquisições intracomunitárias de bens efectuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro, as prestações de serviços efectuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade e as importações de bens.

Na mesma linha o Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) estabelece no seu artigo 1.º que estão sujeitas a este imposto as transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal, as importações de bens e as operações intracomunitárias efectuadas no território nacional, tal como são definidas e reguladas no Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias.

Nos termos do artigo 9.º da Directiva *«entende-se por "sujeito passivo" qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma actividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa actividade»* e *«entende-se por "actividade económica" qualquer actividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. É em especial considerada actividade económica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência»*.

O CIVA estabelece que são sujeitos passivos, além de outras, «*as pessoas singulares ou colectivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam actividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões livres, e, bem assim, as que, do mesmo modo independente, pratiquem uma só operação tributável, desde que essa operação seja conexa com o exercício das referidas actividades, onde quer que este ocorra, ou quando, independentemente dessa conexão, tal operação preencha os pressupostos de incidência real do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) ou do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC)*».

O direito à dedução surge no momento em que o imposto se torna exigível (artigo 167.º da Directiva n.º 2006/112/CE e artigo 22.º n.º 1, do CIVA) e, em regra, só pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização de operações tributadas (artigos 168.º da Directiva n.º 2006/112/CE e 20.º, n.º 1, do CIVA).

A Requerente deduziu o IVA que liquidou em relação aos pagamentos efectuados a título de aquisição de serviços de agências de intermediação na contratação de jogadores.

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu, em suma, que

- a Requerente aceitou suportar encargos de intermediação / representação efectuada em nome dos jogadores, não tendo os serviços sido adquiridos pelo sujeito passivo, mas sim pelos jogadores que impuseram a presença do seu representante nas negociações com a A..., pelo que a dedução do IVA não encontra previsão no disposto no n.º 1 do artigo 19.º do CIVA;
- nos termos do art. 2o.º do CIVA “só pode deduzir-se imposto que incida sobre bens ou serviços adquiridos para a realização de operações tributáveis (transmissão de bens ou prestação de serviços) que se encontrem sujeitas e não isentas de imposto”;
- os serviços prestados pelos agentes, são-no na qualidade de representantes dos jogadores - e não da Requerente - pelo que seriam os jogadores que poderiam permitir a dedução do IVA, nos termos do artigo 2o.º do CIVA, se acaso preenchessem os demais requisitos;

- tais deduções nunca poderiam ser efetuadas pela Requerente: “donde, não tendo os serviços sido adquiridos pelo A..., conclui-se também que não foram realizadas operações tributáveis associadas aos *inputs* controvertidos”.

A prova produzida contraria os pressupostos de facto em que assentou esta correcção efectuada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

Na verdade, provou-se que a Requerente não possui meios próprios para sondagem do mercado de jogadores de futebol, pelo que contactou vários agentes tendo em vista concretizar a contratação de jogadores com as características que pretendia, o que é seu procedimento habitual, ficando a formalização por escrito dos contratos com os agentes e o pagamento pelos serviços prestados dependente da concretização das contratações dos jogadores.

Não se provou que, em qualquer dos casos em que a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que os serviços não tinham sido adquiridos pela Requerente, tenham sido os jogadores que impuseram a presença dos agentes como representantes seus nas negociações, nem que a Requerente tivesse celebrado qualquer contrato ou efectuado qualquer pagamento relacionado com a representação dos jogadores.

Assim, resulta da prova produzida que houve efectivamente serviços prestados à Requerente pelos agentes, conexiões com a actividade da Requerente, pelo que não se verifica o obstáculo a dedução do IVA que a Requerente suportou ao efectuar os pagamentos daqueles serviços.

Pelo exposto, as liquidações impugnadas enfermam de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto, nas partes em que assentaram na não aceitação da dedução de IVA suportado relativamente aos pagamentos efectuados a agentes em conexão com as contratações dos jogadores U..., KK..., HH... e WW... .

3.2. Questão da não-aceitação da dedução do IVA em relação à aquisição de direitos de imagem de vários jogadores, com base no art. 6.º e 2o.º do CIVA.

A Requerente adquiriu direitos de imagem dos jogadores E... e RR..., tendo suportado IVA, que deduziu.

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que a dedução do IVA foi efectuada indevidamente porque, em suma,

- não foi comprovada a indispensabilidade de a A... suportar os gastos em causa, para a obtenção de rendimentos sujeitos a impostos ou para a manutenção da fonte produtora, de acordo com o n.º 1 do artigo 23º do CIRC;
- a A... alegou pagar montantes sobre direitos relativamente aos quais não registou qualquer rendimento e não possui nem montou estrutura empresarial adequada para a sua exploração.

Para ser satisfeito o requisito da indispensabilidade previsto no artigo 23.º, n.º 1, do CIRC, basta que os gastos sejam efectuados no interesse da empresa e estejam conexonados com a sua actividade, independentemente de com eles terem, sido ou não obtidos proveitos ou se ter confirmado a sua relevância para a manutenção da fonte produtora.

Por outro lado, provou-se que a Requerente deu efectiva utilização aos direitos de imagem adquiridos, utilizando directamente os jogadores em acções de promoção própria, cedendo os jogadores para acções de patrocinadores e clientes de camarote.

Para além disso, resultou da prova produzida que a aquisição de direitos de imagem dos jogadores referidos está efectivamente conexonada com os proveitos obtidos pela Requerente, pois tem em vista assegurar o cumprimento de obrigações decorrentes de contratos celebrados com patrocinadores, criar condições para os realizar em condições mais favoráveis e potenciar a obtenção de novos patrocinadores.

Por outro lado, como se refere no acórdão do TJUE de 06-09-2012, proferido no processo n.º C-496/11 (¹), «*admite-se igualmente um direito a dedução a favor do sujeito passivo, mesmo **na falta de um nexo directo e imediato** entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito a dedução, **quando os custos dos serviços em causa fazem parte das suas despesas gerais e são, enquanto tais,***

¹ Citando jurisprudência anterior do TJCE adoptada nos acórdãos Kretztechnik, n.º 36, Investrand, n.º 24, e SKF, n.º 58.

*elementos constitutivos do preço dos bens que fornece ou dos serviços que presta. Estes custos têm, com efeito, um **nexo directo e imediato com o conjunto da actividade económica do sujeito passivo**».* (²)

No caso em apreço, resultou da prova produzida que, independentemente da utilização dada aos direitos de imagem, as despesas com a sua aquisição possibilitaram e potenciam a obtenção de patrocínios, que são rendimentos provenientes da actividade da Requerente, pelo que as despesas com a aquisição desses direitos de imagem têm um nexo directo e imediato com o conjunto da actividade da Requerente.

Assim, tem de se concluir que as liquidações impugnadas, na parte em que assentam nas correcções relativas ao IVA deduzido que foi suportado com aquisição de direitos de imagem, enfermam de erro sobre os pressupostos de facto.

4. Juros compensatórios

Sendo ilegais as liquidações de IVA impugnadas, por erro sobre os pressupostos de facto, são também ilegais as liquidações de juros compensatórios, que têm por pressupostos aquelas liquidações.

5. Indemnização por garantia indevida

A Requerente formula pedido de indemnização por prestação de garantia indevida.

O artigo 171.º do CPPT, estabelece que *«a indemnização em caso de garantia bancária ou equivalente indevidamente prestada será requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda»* e que *«a indemnização deve ser solicitada na reclamação, impugnação ou recurso ou em caso de o seu fundamento ser superveniente no prazo de 30 dias após a sua ocorrência»*.

O pedido de constituição do tribunal arbitral e de pronúncia arbitral tem como corolário passar a ser no processo arbitral que vai ser discutida a *«legalidade da dívida exequenda»*, pelo que, como resulta do teor expresso daquele n.º 1 do referido artigo 171.º

² Na mesma linha, pode ver-se o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 03-07-2013, processo n.º 1148/11.

do CPPT, *é também o processo arbitral o adequado para apreciar o pedido de indemnização por garantia indevida.*

O regime do direito a indemnização por garantia indevida consta do artigo 52.º da LGT, que estabelece o seguinte:

Artigo 53.º

Garantia em caso de prestação indevida

1. O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objecto a dívida garantida.

2. O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.

3. A indemnização referida no número 1 tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na presente lei e pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente.

4. A indemnização por prestação de garantia indevida será paga por abate à receita do tributo do ano em que o pagamento se efectuou.

No caso em apreço, os erros subjacentes às liquidações de impugnadas são imputáveis à Autoridade Tributária e Aduaneira, pois elas foram da sua iniciativa e a Requerente em nada contribuiu para que esses erros fossem praticados.

Por isso, a Requerente tem direito a indemnização pela garantia prestada.

No entanto, conclui-se do valor da garantia, várias vezes superior ao das liquidações que estão em causa no presente processo, que os processos de execução fiscal com ela conexions não têm em vista apenas a cobrança coerciva das quantias decorrentes das liquidações que são objecto do presente processo.

Não havendo elementos que permitam determinar o montante da indemnização, a condenação terá de ser efectuada com referência ao que vier a ser liquidado em execução do presente acórdão [artigos 609.º, n.º 2, do Código de Processo Civil e 565.º do Código Civil, aplicáveis nos termos do artigo 2.º, alínea d), da LGT].

6. Decisão

Nestes termos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Anular as seguintes liquidações de IVA e juros compensatórios:
 - liquidação de IVA n.º..., relativa ao período 1201 (documento de correcção n.º...);
 - liquidação de IVA n.º 2016..., relativa ao período 1202 (documento n.º 2016...);
 - liquidação de juros compensatórios n.º 2016..., relativa ao período 1202 (documento n.º 2016...);
 - liquidação de IVA n.º 2016..., relativa ao período 1203 (documento n.º 2016...);
 - liquidação de juros compensatórios n.º 2016..., relativa ao período 1203 (documento n.º 2016...);
 - liquidação de IVA n.º 2016..., relativa ao período 1204 (documento n.º 2016...);
 - liquidação de juros compensatórios n.º 2016..., relativa ao período 1204 (documento n.º 2016...);
 - liquidação de IVA n.º..., relativa ao período 1205, no montante de € 4.600,00;
 - liquidação de IVA n.º 2016..., relativa ao período 1206 (documento n.º 2016...);
 - liquidação de juros compensatórios n.º 2016..., relativa ao período 1206, no montante de € 1.273,38 (documento n.º 2016...);

- liquidação de IVA n.º 2016..., relativa ao período 1209 (documento n.º 2016...);
 - liquidação de juros compensatórios n.º 2016..., relativa ao período 1209 (documento n.º 2016...);
 - liquidação de IVA n.º 2016..., relativa ao período 1210, no montante de € 16.100,00 (documento n.º 2016...);
 - liquidação de juros compensatórios n.º 2016..., relativa ao período 1210 (documento n.º 2016...);
 - liquidação de IVA n.º 2016..., relativa ao período 1211 (documento n.º 2016...);
 - liquidação de juros compensatórios n.º 2016..., relativa ao período 1211 (documento n.º 2016...);
 - liquidação de IVA n.º 2016..., relativa ao período 1212 (documento n.º 2016...);
 - liquidação de juros compensatórios n.º 2016..., relativa ao período 1212 (documento n.º 2016...);
- c) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar à Requerente indemnização pela garantia prestada que vier a ser liquidada em execução do presente acórdão, na parte correspondente às liquidações impugnadas.

7. Valor do processo

De harmonia com o disposto no art. 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º -A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **171.568,77**.

Lisboa, 10-01-2017



Os Árbitros

(Jorge Manuel Lopes de Sousa)

(Rui Duarte Morais)

(Emanuel Augusto Vidal Lima)