

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 595/2017-T

Tema: IVA – Direito à dedução – Direitos de imagem de desportistas.

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 ..., ...,, ... (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 seguintes liquidações de IVA e juros compensatórios:

- a) IVA relativo a 2013/10 (Liquidação n.º 2016...), no valor a pagar de 106.950,00€;
- b) Juros compensatórios da liquidação anterior (Liquidação 2016...), no valor de 11.697,35€
- c) IVA relativo a 2014/02 (Liquidação n.º 2016...), no valor a pagar de 23.000,00€; (¹)
- d) Juros compensatórios e de mora relativos à liquidação anterior (Liquidações n.º 2016.... e 2016...), no valor a pagar de 2.927,20€.

¹ A Requerente indica o n.º 2016..., mas o que consta do documento n.º 3 é 2016... .

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 14-11-2017.

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 19-01-2018.

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 08-02-2018.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta em que defende que deve julgar-se improcedente a excepção do caso julgado material, pelo menos em parte, e o pedido de pronúncia arbitral.

Foi junta ao processo a gravação dos depoimentos prestados no processo arbitral n.º 345/2016-T, a abrigo do disposto no artigo 421.º do CPC.

Em 04-05-2018, realizou-se uma reunião em que foram inquiridas duas testemunhas e decidido que o processo prosseguisse com alegações escritas.

As Partes apresentaram alegações.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente,

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 V...;
- B) Foi efectuada uma acção inspectiva à Requerente ao abrigo da Ordem de Serviço OI 2016 ...;
- C) Nessa inspecção foi elaborado o Relatório da Inspeção Tributária que consta do processo administrativo cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte:

III.3. IVA DEDUZIDO INDEVIDAMENTE

Da análise à contabilidade da B..., constatou-se a existência de registo de encargos suportados com a aquisição de serviços de intermediação na contratação de jogadores e com a alegada aquisição de direitos de imagem de jogadores.

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 a 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 a contabilidade da B... 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 B..., 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 B... 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 B..., 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 incide sobre bens ou serviços adquiridos para a realização de operações tributáveis (transmissões de bens e/ou prestações de serviços) que se encontrem sujeitas e 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 B..., 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 B... na alegada aquisição dos serviços de intermediação na contratação de jogadores.

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

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

Quadro 23 – IVA deduzido

Registo (1)	Descrição (2)	Base tributável (2)	IVA (3)
2013-02-18 ...	FT N° ...	25.000,00 €	5.750,00 €
Soma		25.000,00 €	5.750,00 €

No capítulo III.1.1.3 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 E..., sócio e representante da D..., Lda., agiu em representação do jogador e não da B... .

Não tendo os serviços de representação do jogador sido adquiridos pela B..., 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 incide 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 B..., 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 2013.02, 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 Tributaria e do n.º 1 do artigo 96.º do Código do IVA.

III.3.1.2. IVA deduzido na contratação de F... (“F...”)

Da análise efetuada a contabilidade da B... constatou-se a existência de encargos suportados com prestações de serviços pagas à empresa G..., Lda, com o NIPC..., referente à contratação do jogador F..., no valor de 50.000,00 EUR, acrescido de IVA no valor montante de 11.500,00 EUR:

Quadro 24 – IVA deduzido

Registo (1)	Descrição (2)	Base tributável (2)	IVA (3)
2013-02-04 ...	FT N° ...	50.000,00 €	11.500,00 €
Soma		50.000,00 €	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 B... .

Não tendo os serviços de representação do jogador sido adquiridos pela B..., 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 incide 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.

Não tendo os serviços sido adquiridos pela B..., 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 2013.02, 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.3.1.3. IVA deduzido na contratação de H...

Da análise efetuada a contabilidade da B... constatou-se a existência de encargos suportados com prestações de serviços pagas à empresa I... Ltd., com sede em Malta, referente a contratação do jogador H..., no montante de 150.000,00 EUR, acrescido de IVA deduzido no valor de 34.500,00 EUR:

Quadro 25 – IVA deduzido

Registo (1)	Descrição (2)	Base tributável (2)	IVA (3)
2013-07-16 ...	FT N.º ...	75.000,00 €	17.250,00 €
2013-12-09 ...	FT N.º ...	75.000,00 €	17.250,00 €
Soma		150.000,00 €	34.500,00 €

No capítulo III.1.1.5. do presente 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 tinha uma ligação empresarial com o jogador, e não com a B... .

Não tendo os serviços de representação do jogador sido adquiridos pela B... . mas sim pelo jogador que impôs a presença do seu representante na

contratação, a dedução do IVA suportado não encontra previsão no n.º1 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 incide 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.

Não tendo os serviços sido adquiridos pela B..., 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 montante de 34.500,00 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 J...

Da análise efetuada à contabilidade da B... constatou-se a existência de encargos suportados com prestações de serviços pagas a entidade K..., com sede na Polónia, referente a contratação do jogador J..., no montante de 100.000,00 EUR, acrescido de IVA deduzido no valor de 23.000,00 EUR:

Quadro 26 – IVA deduzido

Registo (1)	Descrição (2)	Base tributável (2)	IVA (3)
2013-08-14 ...	FT N° ...	25.000,00 €	5.750,00 €
2013-08-31 ...	FT N° ...	25.000,00 €	5.750,00 €
2013-10-15 ...	FT N° ...	25.000,00 €	5.750,00 €
2013-11-15 ...	FT N° ...	25.000,00 €	5.750,00 €
Soma		100.000,00 €	23.000,00 €

No capítulo III.1.1.6 do presente 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 tinha uma ligação empresarial com jogador, e não com a B...

Não tendo os serviços de representação do jogador sido adquiridos pela B..., 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 19º 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.”

Não tendo os serviços sido adquiridos pela B..., 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 montante de 23.000,00 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.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 B... na alegada aquisição dos direitos de imagem dos jogadores L... e M... .

III.3.2.1. IVA deduzido referente a direitos de imagem do jogador L... ("L...")

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

Da análise efetuada a contabilidade da B... constatou-se a existência do registo de encargos suportados, no ano 2013, com a alegada aquisição dos direitos de imagem do jogador L... ("L..."):

Quadro 27 – IVA deduzido

Registo (1)	Descrição (2)	Base tributável (3)	IVA (4)
2013-05-01 ...	FT N° Prestação	35.000,00 €	8.050,00 €
2013-05-01 ...	FT N° Prestação	35.000,00 €	8.050,00 €
2013-05-01 ...	FT N° Prestação	35.000,00 €	8.050,00 €
2013-06-30 ...	FT N° Prestação	35.000,00 €	8.050,00 €
Soma		140.000,00 €	32.200,00 €

A B... 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.1.3.1 do relatório de inspeção da ação credenciada pela ordem de serviço n.º OI 2015 ... 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 B... suportar os gastos em causa:

«Em conclusão, não tendo sido comprovada a indispensabilidade de a B... 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 210.000,000 EUR.»

Mais se concluiu que a B... 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 32.200,00 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 do jogador M...

Da análise efetuada a contabilidade da B... constatou-se a existência de registos de encargos suportados, no ano 2013, com a alegada aquisição dos direitos de imagem do jogador M... a entidade O..., Lda., com o NIPC...:

Quadro 28 – IVA deduzido

Registo (1)	Descrição (2)	Base tributável (3)	IVA (4)
2013-01-17 ...	FT N.º ...	20.000,00 €	4.600,00 €
2013-02-20 ...	FT N.º ...	20.000,00 €	4.600,00 €
2013-03-13 ...	FT N.º ...	20.000,00 €	4.600,00 €
2013-04-17 ...	FT N.º ...	20.000,00 €	4.600,00 €
2013-05-15 ...	FT N.º ...	20.000,00 €	4.600,00 €
Soma		100.000,00 €	23.000,00 €

No ponto III.1.3.2 do relatório de inspeção da ação credenciada pela ordem de serviço n.º OI 2015..., 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 B... suportar os gastos em causa.

Mais se concluiu que a B... 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 23.000,00EUR, 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.

- D)** Na sequência da inspeção a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu as liquidações de IVA e juros compensatórios que constam dos documentos n.ºs 1, 2, 3 e 4 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos:
- a) IVA relativo a 2013/10 (Liquidação n.º 2016...) no valor a pagar de 106.950,00€, datada de 23-09-2016;
 - b) Juros compensatórios da liquidação anterior (Liquidação 2016...), no valor de 11.697,35€, datada de 23-09-2016;
 - c) IVA relativo a 2014/02 (Liquidação n.º 2016...), no valor a pagar de 23.000,00€, datada de 25-09-2016; (²)
 - d) Juros compensatórios e de mora relativos à liquidação anterior (Liquidações n.º 2016 ...e 2016...), no valor a pagar de 2.927,20€, datada de 26-09-2016;
- E)** A Requerente deduziu reclamação graciosa contra esses actos de liquidação, que foi indeferida (documento n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- F)** 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;

- G)** A Requerente entende que, por o V... 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;
- H)** 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;
- I)** 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;
- J)** Os agentes não se limitam a apresentar para contratação jogadores com quem tenham alguma relação;
- K)** 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;
- L)** 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;
- M)** 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;
- N)** Há agentes que não representam jogadores, fazendo apenas serviços de prospecção;
- O)** Já sucedeu que dois agentes apresentassem o mesmo jogador;
- P)** Os pagamentos aos agentes apenas ocorrem quando há contrapartida por serviços prestados;

² A Requerente indica o n.º 2016..., mas o que consta do documento n.º 3 é 2016... .

- Q)** Foi nesses termos que intervieram como agentes e foram efectuados pagamentos pela Requerente às empresas:
- D..., Lda (representada por P...), para a contratação do jogador C..., que tinha como empresário E... (sócio da D..., Lda), indicado como tal no contrato celebrado;
 - G..., Lda (representada por Q...), para a contratação do jogador F..., sendo aquele Q... indicado como seu empresário em páginas informáticas de órgãos de informação, mas não sendo indicado como tal no contrato celebrado;
 - I... Ltd., representada pelo seu director R..., referente à contratação do jogador H...;
 - K..., com sede na Polónia, referente a contratação do jogador J...;
- R)** 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;
- S)** 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;
- T)** Os contratos com patrocinadores são financeiramente importantes para a Requerente, recebendo só do mais importante, € 1.000.000,00 relativamente ao ano 2012;
- U)** 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;
- V)** A Requerente considerava que os jogadores L... e M..., 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;

- W)** O jogador L... havia já cedido os seus direitos de imagem a uma sociedade com sede e direcção efectiva no Brasil, a N..., Lda, pelo que a Requerente adquiriu a esta empresa aqueles direitos, autoliquidando o IVA correspondente, no valor de € 32.200,00, no ano de 2013, em função das tranches de pagamento, que depois deduziu;
- X)** O jogador M... havia já cedido os seus direitos de imagem a uma sociedade com sede e direcção efectiva em Portugal, a O..., Lda, pelo que a Requerente adquiriu a esta empresa aqueles direitos, autoliquidando o IVA correspondente, no valor de € 23.000,00, no ano de 2013, que depois deduziu;
- Y)** Nos contratos de cedência de direitos de imagem, foram os próprios jogadores L... e M... que assinaram pela N... e O..., respectivamente;
- Z)** 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;
- AA)** 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;
- BB)** 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;
- CC)** 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;

- DD)** O jogador M... participou em acções de promoção da marca de cervejas ..., designadamente sessões de autógrafos, no âmbito do contrato celebrado pela Requerente com a empresa que a comercializa;
- EE)** Em Maio de 2016, a Requerente prestou uma garantia através de constituição de penhor de créditos até ao limite máximo de € 1.819.294,03 para suspender vários processos de execução fiscal (documento n.º 9 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- FF)** Em 03-11-2017, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados

Não se provou que a garantia prestada esteja relacionada com qualquer processo de execução fiscal instaurado para cobrança das quantias determinadas pelas liquidações que são objecto do presente processo.

A garantia foi prestada em Maio de 2016 e as liquidações foram emitidas em Setembro de 2016, o que leva a concluir que nenhuma das execuções fiscais referidas no documento n.º 9 terá sido instaurada para cobrança destas quantias.

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 S..., T... e U...).

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 V... depoimentos das testemunhas T... e U...).

3. Matéria de direito

3.1. Questão do caso julgado formado pela decisão do processo n.º 345/2016-T

A Requerente invoca violação do caso julgado material formado pela decisão do processo arbitral n.º 345/2016-T que apreciou questões idênticas às referidas no presente processo quanto aos casos dos jogadores C..., L... ("L...") e M..., relativamente à dedução de IVA em outros períodos.

O objecto dos processos arbitrais é a declaração de legalidade de actos dos tipos indicados no artigo 2.º do RJAT e não a definição directa das relações jurídicas que lhes estão subjacentes, que é o objecto próprio das acções para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo.

O Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a afirmar repetidamente, em processos de tipo impugnatório de actos, o caso julgado abrange a qualificação como vícios, positiva ou negativa, das circunstâncias apreciadas na decisão transitada em julgado, tendo de ser respeitado, em execução do julgado, o juízo feito sobre essa matéria.

(³)

Porém, fora do âmbito da execução de julgado, na sequência de declaração de ilegalidade de determinados actos, em processo de tipo impugnatório, nada impede

³ MÁRIO AROSO DE ALMEIDA, *Sobre a Autoridade do Caso Julgado das Sentenças de Anulação de Actos Administrativos*, página 136.

Administração de praticar novos actos do mesmo tipo dos anteriores, com ou sem novos fundamentos, pois o a declaração de ilegalidade sobre que se forma caso julgado se restringe aos actos que foram apreciados.

O caso julgado tem limites objectivos: «*a sentença constitui caso julgado nos precisos limites e termos em que julga*» (artigo 621.º, n.º 1, do CPC).

No caso em apreço, no processo n.º 345/2016-T declarou-se a ilegalidade de determinados actos que foram objecto desse processo, mas nada se decidiu quanto a hipotéticos actos do mesmo tipo referentes a anos anteriores nem a anos futuros.

Foi nesses termos que aí se decidiu, pelo que é *nesses termos e com esses limites* que se formou caso julgado.

Pelo exposto, não procede a invocação de caso julgado.

3.2. 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 C..., F... («F...»), H... .

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

Neste sentido, podem ver-se também os três últimos acórdãos citados.

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 pela Requerente, mas sim pelos jogadores que impuseram a presença do seu

- representante nas negociações com a B..., 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 B..., 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 C..., F... («F...»), H... .

3.3. 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 L... ("L...") e M..., 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 B... 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 B... 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 conexiónados 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 conexiónada 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 (⁴), «*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, 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*». (⁵)

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.

⁴ Citando jurisprudência anterior do TJCE adoptada nos acórdãos Kretztechnik, n.º 36, Investrand, n.º 24, e SF, n.º 58.

⁵ Na mesma linha, pode ver-se o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 03-07-2013, processo n.º 1148/11.

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 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 53.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 verificar, 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.*

Como se referiu na fixação da matéria de facto, não se provou que qualquer dos processos de execução fiscal indicados no documento n.º 9 junto com o pedido de

pronúncia arbitral, datado de Maio de 2016, tenha por objecto a cobrança coerciva das quantias que estão em causa nas liquidações impugnadas no presente processo, datadas de Setembro de 2016.

Pelo exposto, improcede o pedido de indemnização por garantia indevida.

6. Pedido de extinção de garantia

Não se insere nas competências dos tribunais arbitrais definida no artigo 2.º do RJAT, decidir a extinção de garantias prestadas em processos de execução fiscal.

Por isso, não se toma conhecimento deste pedido.

7. 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:
 - de IVA relativo a 2013/10 (Liquidação n.º 2016 ...) no valor a pagar de 106.950,00€, datada de 23-09-2016;
 - de Juros compensatórios da liquidação anterior (Liquidação 2016 ... no valor de 11.697,35€, datada de 23-09-2016;
 - de IVA relativo a 2014/02 (Liquidação n.º 2016 ...), no valor a pagar de 23.000,00€, datada de 25-09-2016; – liquidação de juros compensatórios n.º 2016 ..., relativa ao período 1212 (documento n.º 2016 ...);
 - de Juros compensatórios e de mora relativos à liquidação anterior (Liquidações n.º 2016 ... e 2016 ...), no valor a pagar de 2.927,20€, datada de 26-09-2016;
- c) Julgar improcedente o pedido de indemnização por garantia indevida;
- d) Não tomar conhecimento do pedido de extinção de garantia.

8. 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 € **144.574,55**.

Lisboa, 01-06-2018

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Rui Duarte Morais)

(Emanuel Augusto Vidal Lima)