

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 524/2018-T

Tema: IRC – Gastos não dedutíveis – art. 23.º CIRC. Sociedade Desportiva. Serviços de intermediação na aquisição de jogadores. Aquisição de direitos de imagem de jogadores. Preços de transferência – art. 63.º CIRC. Reversão de gastos de amortização.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros designados para formarem o Tribunal Arbitral, Dra. Alexandra Coelho Martins, árbitro presidente designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), Prof. Doutor Rui Duarte Morais designado pela Requerente, e Prof. Doutor Américo Brás Carlos, designado pela Requerida, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., doravante designada por Requerente, contribuinte n.º..., com sede no ...-..., ..., ..., ..., ..., veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral com designação de árbitro, ao abrigo do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), artigo 6.º, n.º 2, alínea b) e artigo 10.º, n.º 1, alínea a) e n.º 2, todos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”).

A Requerente deduz pedido de pronúncia arbitral de declaração de ilegalidade e consequente anulação parcial da liquidação n.º 2015..., de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”), referente ao **exercício de 2011**, incluindo Derrama e inerentes juros compensatórios, no valor global de € **267.879,70**, na sequência do indeferimento expresso do recurso hierárquico interposto do despacho de indeferimento da reclamação graciosa apresentada contra o mencionado ato de liquidação.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante referida por “AT” ou “Requerida”.

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.

Em 23 de outubro de 2018, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e seguiu a sua normal tramitação, nomeadamente com a notificação à AT, em 3 de setembro de 2018.

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 AT designou como Árbitro o Prof. Doutor Américo Brás Carlos.

Na sequência do requerimento apresentado pelos árbitros designados pelas partes para que o árbitro-presidente fosse designado pelo Conselho Deontológico, foi, por despacho de 21 de dezembro de 2018 do Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico, designada a Dra. Alexandra Coelho Martins nessa qualidade, nos termos do artigo 6.º, n.º 2, alínea b), II parte do RJAT.

Todos os árbitros comunicaram a aceitação do encargo, tendo o Presidente do CAAD informado as partes dessa designação em 9 de janeiro de 2019, para efeitos do disposto no artigo 11.º, n.º 7 do RJAT.

O Tribunal Arbitral Coletivo ficou constituído em 29 de janeiro de 2019.

A Requerente não concorda com as quatro correções ao lucro tributável, subjacentes à liquidação de IRC impugnada, a saber:

- (a) **Gastos não aceites fiscalmente nos pagamentos a empresários de futebol no âmbito da contratação de jogadores, por alegada dupla representação**, com base no artigo 23.º do Código do IRC – correção de € 740.166,65 à matéria coletável;
- (b) **Reversão de gastos de amortização** de encargos incorridos com o jogador B... – correção de € 112.500,00 à matéria coletável;
- (c) **Gastos não aceites relativos à aquisição dos direitos de imagem** de C... (“C...”) e de D..., também com suporte no artigo 23.º – correção de € 625.000,00 à matéria coletável; e
- (d) **Imputação de juros em operações com entidades relacionadas**, o Clube, nos termos do artigo 63.º do Código do IRC – correção de € 207.888,82 à matéria coletável.

Segundo a Requerente, o ato tributário é inválido por se verificarem as seguintes ilegalidades cumulativas nas quais suporta o pedido de procedência da presente ação arbitral:

- (a) Errónea apreensão dos factos e incorreta subsunção ao direito aplicável;
- (b) Inutilidade parcial da lide;
- (c) Violação do caso julgado (artigo 100.º da Lei Geral Tributária (“LGT”) e artigos 581.º e 619.º do Código de Processo Civil (“CPC”));
- (d) Violação dos artigos 23.º, 45.º, n.º 1, alínea c) e 63.º, todos do Código do IRC;
- (e) Violação dos artigos 35.º, 55.º, 74.º, 75.º e 77.º da LGT;
- (f) Violação do artigo 6.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (“RCPIT”) e do artigo 10.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”);
- (g) Ilegalidade das Circulares n.ºs 15/2011 e 17/2011;

(h) Violação dos artigos 22.º e 24.º da Lei n.º 28/98, de 26 de junho.

No pedido de pronúncia arbitral a Requerente formula ainda pedido subsidiário de anulação da liquidação de juros compensatórios em caso de improcedência dos demais pedidos. Foram juntos cinco documentos e arroladas três testemunhas.

Em 6 de março de 2018, a Requerida apresentou Resposta, na qual se defende por impugnação, tendo junto o processo administrativo (“PA”) em 7 de março.

Sobre os gastos não aceites relativos à contratação de jogadores, a Requerida sustenta que a Requerente não fez prova de que lhe eram imputáveis os serviços de intermediação na contratação de diversos jogadores pelos agentes desportivos, pois estes representavam os jogadores e não a Requerente.

Quanto aos gastos desconsiderados respeitantes à aquisição de direitos de imagem de jogadores, sustenta que a Requerente não comprovou a indispensabilidade de celebrar um contrato de aquisição destes direitos aos dois jogadores em causa.

No que se refere às operações com entidades relacionadas, entende estarem reunidos os pressupostos de aplicação do regime de preços de transferência, tendo o método de quantificação da correção utilizado pela AT cumprido os requisitos impostos pelo legislador, nomeadamente de identificação de operações comparáveis praticadas com entidades não relacionadas.

Em matéria de reversão de amortização de gastos considera a Requerida que se verifica a omissão de contabilização e reporte fiscal dessa reversão por parte da Requerente. Vem, ainda, rejeitar a possibilidade de anulação de juros compensatórios no caso de o pedido arbitral de anulação parcial da liquidação ser julgado improcedente.

Por fim, a Requerida pronuncia-se no sentido de os factos com relevo para a decisão se

encontrarem documentalmente comprovados nos autos, considerando inútil a inquirição das testemunhas. Conclui pela improcedência da ação e conseqüente absolvição da AT do pedido.

Tendo em vista o apuramento dos factos, foi realizada no dia 6 de maio de 2019 a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, na qual foram ouvidas as testemunhas E... e F... e prescindida a terceira testemunha indicada pela Requerente. Ainda no âmbito da instrução do processo, o Tribunal notificou a Requerente para proceder à junção dos seguintes documentos: i) contratos com patrocinadores; ii) extratos contabilísticos com a reversão da amortização mencionada nos artigos 257.º e seguintes do pedido de pronúncia arbitral (“ppa”); e iii) despacho do Subdiretor Geral dos Impostos em matéria de IVA. As Partes foram notificadas para apresentarem alegações escritas sucessivas e fixada a data para prolação da decisão arbitral.

Em 21 de maio de 2019, a Requerente veio juntar os contratos de patrocínio e a ficha de imobilizado referente ao passe do atleta B... e optou por não apresentar alegações.

Por despacho de 14 de junho de 2019, atenta a complexidade das questões, foi prorrogado por dois meses o prazo de prolação da Decisão Arbitral.

A Requerida apresentou alegações finais em 25 de junho de 2019, nas quais considera que os depoimentos prestados foram vagos e genéricos, reiterando a sua posição inicial.

II. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente, em razão da matéria, para conhecer dos atos de liquidação de IRC e inerentes juros compensatórios controvertidos e, reflexamente, dos atos de segundo/terceiro grau que os confirmaram, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 11.º, n.º 1, todos do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e

encontram-se regularmente representadas (*cf.* artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.

Não foram identificadas nulidades processuais nem questões prévias que obstem ao conhecimento do mérito.

III. FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

1. MATÉRIA DE FACTO PROVADA

- A.** A Requerente é uma sociedade anónima desportiva que agrega a atividade de futebol profissional do G... e 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, estando inscrita para o exercício da “*Atividade dos clubes desportivos*”, CAE 093120 – *cf.* Relatório de Inspeção Tributária constante do PA.
- B.** No decurso da sua atividade, a Requerente procede à definição do perfil e características dos jogadores de futebol de que necessita para alcançar os objetivos desportivos pretendidos. No entanto, a Requerente não dispõe de recursos internos de *scouting*, de prospeção e identificação concreta de jogadores enquadráveis nesse perfil, em particular no mercado internacional, pois seria excessivamente oneroso dispor de observadores (“olheiros”) espalhados pelo mundo – *cf.* depoimentos das duas testemunhas inquiridas.
- C.** Assim, para aceder a jogadores com uma boa relação qualidade/preço, com as características pretendidas, a Requerente normalmente contrata serviços de intermediação a empresas/agentes profissionais especializados (agentes de futebol) cuja atividade consiste na procura ativa, identificação e prospeção de jogadores (“*scouting*”)

que operam em determinadas áreas geográficas – cf. depoimentos das duas testemunhas inquiridas.

- D.** Esse procedimento passa pela sondagem de diversas empresas/agentes com os quais são partilhados os perfis e características dos jogadores pretendidos, sendo os contactos, em regra, realizados pelo presidente do Clube – cf. depoimentos das duas testemunhas inquiridas.
- E.** Porém, a celebração do contrato de intermediação com essas empresas/agentes e o pagamento das respetivas comissões apenas ocorre se for efetivamente contratado um jogador. O contrato de intermediação ou “Acordo” é celebrado apenas com a empresa/agente que tiver identificado o jogador que vai ser contratado e que tiver intermediado o negócio – cf. depoimentos das duas testemunhas inquiridas.
- F.** É prática comum, em especial no caso de jogadores estrangeiros, os quais só vêm a Portugal quando já existe acordo para a sua contratação (sendo os contactos prévios da Requerente com o agente geralmente efetuados por telefone) que, quer o contrato de trabalho desportivo com o jogador, quer o contrato de intermediação com a empresa/agente, sejam simultaneamente¹ formalizados por escrito quando da deslocação do jogador a Portugal, sem prejuízo de o acordo verbal de intermediação ser anterior – cf. depoimentos das duas testemunhas inquiridas.
- G.** Quando a Requerente contrata os serviços dos agentes desconhece se estes também representam porventura os jogadores – cf. depoimentos das duas testemunhas inquiridas.
- H.** Foi nestes termos que intervieram como agentes da Requerente as empresas mencionadas na Coluna 2 da tabela seguinte, às quais esta efetuou os pagamentos a título de intermediação na contratação dos jogadores constantes da Coluna 1, cujos empresários, por seu turno, estão referenciados na Coluna 3, sempre que aplicável – cf. RIT:

COLUNA 1	COLUNA 2	COLUNA 3	COLUNA 4	COLUNA 5
----------	----------	----------	----------	----------

¹ Frequentemente com a mesma data.

JOGADOR	AGENTE DA REQUERENTE CONSTANTE DO ACORDO DE INTERMEDIÇÃO	AGENTE DO JOGADOR COM MENÇÃO NO CONTRATO DE TRABALHO DESPORTIVO	RIT - SECÇÃO DUPLA REPRESENTAÇÃO	VALOR DESCONSIDERADO
1 – H...	I...	I... Cláusula décima-terceira	III.1.1.1 Requerente e jogador têm o mesmo agente	25.000,00 € Gastos de amortização na contratação
2 – C... (“C...”)	J... Advogados Associados, Soc. de Advogados, representada pelo advogado K...	Sem agente Cláusula décima-primeira	III.1.1.2 O advogado K... é referido na internet como empresário do jogador ²	6.250,00 € Gastos de amortização na contratação
3 – L...	M...,Lda., representada por N...	N... Cláusula décima-terceira	III.1.1.3 O gerente e representante da sociedade que agencia a Requerente é também o agente do jogador	2.083,33 € Gastos de amortização na contratação
4 – O...	P...,S.A., representada por Q... ³	R... Cláusula décima-segunda	III.1.1.4 O agente do jogador, R..., também é fundador e	66.666,66 € Gasto no abate da contratação

² Os direitos desportivos e financeiros do jogador C... foram adquiridos ao S....

³ Neste caso designado de “Acordo de Partilha de Direitos Económicos”.

			representante da sociedade que agenciou a Requerente. Foi emitida procuração com poderes a Q... para representar a sociedade	
5 – T...	U... Lda., representada por V...	W... Cláusula décima-terceira	III.1.1.5 O agente do jogador, W... é sócio da sociedade que agenciou a Requerente	37.500,00 € Gastos de amortização na contratação
EEE...	X... Unipessoal, Lda., representada por Y...	Z... Cláusula décima-terceira	III.1.1.6 O agente do jogador, Z..., emitiu procuração a conferir poderes ao representante da sociedade que agenciou a Requerente, X..., para este o representar nas negociações com o jogador e celebrar os contratos necessários	16.666,66 € Gastos de amortização na contratação

7 – AA...	BB..., Ltd., representada por CC... ⁴	DD... Cláusula décima-terceira	III.1.1.7 O agente do jogador, DD..., é também fundador e presidente da sociedade que agenciou a Requerente	25.000,00 € Gastos na contratação
8 – EE...	FF..., S.A., representada por GG...	GG... Cláusula décima-terceira	III.1.1.8 O gerente e representante da sociedade que agencia a Requerente é também o agente do jogador	15.000,00 € Gastos na contratação
9 – B...	HH...	HH... Cláusula décima-terceira	III.1.1.9 Requerente e jogador têm o mesmo agente	37.500,00 € Gastos de amortização na contratação
10 – II...	JJ..., representada por KK...; LL..., representada por MM...; e NN... Ltda., representada por OO...	Sem agente Cláusula décima-segunda	III.1.1.10 Atendendo à mesma data de celebração de todos os contratos não há margem temporal de negociação entre entidades que não estivessem já vinculadas entre si	83.500,00 € Gastos de amortização na contratação

⁴ Os direitos desportivos do jogador PP... foram adquiridos ao QQ..., por “Contrato de Cessão Definitiva de Direitos de Inscrição Desportiva de Jogador Profissional de Futebol”.

			O representante (sócio e gerente) de um dos agentes da Requerente, KK..., é referido na internet como agente do jogador	
11 – RR...	JJ..., representada por KK...	KK... Cláusula décima-terceira	III.1.1.11 O gerente e representante da sociedade que agencia a Requerente é também o agente do jogador	25.000,00 € Gastos de amortização na contratação
12 – SS... ("SS...")	TT..., Lda. E UU..., Lda., representadas por VV...	Sem agente Contrato de Cessão Temporária de Direitos Federativos ⁵	III.1.1.12 Atendendo à mesma data de celebração dos contratos não há margem temporal de negociação entre entidades que não estivessem já vinculadas entre si O representante dos agentes da Requerente, VV..., é referido na internet	400.000,00 € Gastos de amortização na contratação

⁵ Os direitos desportivos do jogador foram adquiridos ao WW... Lda. [...], por "Contrato de Cessão Temporária de Direitos Federativos", pelo período de 2011-08-18 a 2012-06-02.

			como agente e representante do jogador	
--	--	--	--	--

- I.** Os patrocinadores da Requerente pretendem utilizar os jogadores de futebol mais mediáticos em ações de promoção dos seus produtos e serviços, sendo normalmente incluída uma cláusula nos contratos com os patrocinadores que impõe à Requerente a disponibilização de alguns dos seus jogadores para as aludidas ações – cf. depoimentos das duas testemunhas inquiridas e cópia de três contratos de patrocínio juntos pela Requerente.
- J.** A aquisição dos direitos de imagem de jogadores com a consequente disponibilidade destes para ações de promoção de produtos de patrocinadores constitui uma mais-valia nas negociações de patrocínios, pelo interesse que têm os patrocinadores de poderem dispor dos jogadores mais mediáticos em ações de promoção dos seus produtos – cf. depoimentos das duas testemunhas inquiridas e cópia de três contratos de patrocínio.
- K.** Os patrocinadores contribuem de forma muito relevante (em cerca de 40%) para os proveitos ordinários da Requerente – cf. Relatório e contas da Requerente e facto não impugnado pela Requerida.
- L.** A Requerente considerou que os jogadores de futebol C... e D..., que integravam o seu plantel, pelo seu curriculum profissional (internacionais pelas equipas principais do Brasil e de Portugal, respetivamente) seriam um ativo fundamental para os eventos de marketing, 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 – cf. depoimentos das duas testemunhas inquiridas e contratos de cedência dos direitos de imagem que constam do RIT.
- M.** A aquisição dos direitos de imagem também foi efetuada pela Requerente com o objetivo de evitar que a imagem desses jogadores (os mais mediáticos) fosse associada a marcas concorrentes dos patrocinadores da Requerente, ou que estes não participassem em campanhas de promoção de produtos dos patrocinadores, o que

- poderia prejudicar a manutenção e obtenção de patrocínios – cf. depoimentos das duas testemunhas inquiridas.
- N.** Assim, no dia 6 de setembro de 2010, a Requerente celebrou, na qualidade de cessionária, um “Contrato de Cedência de Direitos de Exploração de Imagem de Jogador Profissional de Futebol” relativo ao jogador D... com a sociedade XX... a na titularidade desses direitos – cf. RIT.
- O.** Nesse “Contrato de Cedência de Direitos de Exploração de Imagem de Jogador Profissional de Futebol” o jogador D... assina por si e também em representação da mencionada sociedade, da qual é sócio-gerente – cf. RIT.
- P.** Como contrapartida desse contrato a Requerente obrigou-se a pagar à sociedade XX... a quantia de € 600.000,00, repartida por três épocas – cf. RIT.
- Q.** No dia 21 de junho de 2011, a Requerente celebrou, na qualidade de cessionária, um “Contrato de Cedência de Direitos de Exploração de Imagem de Jogador Profissional de Futebol” relativo ao jogador C... com a sociedade brasileira: YY..., Ltda. – entidade que se encontrava na titularidade desses direitos – cf. RIT.
- R.** Nesse “Contrato de Cedência de Direitos de Exploração de Imagem de Jogador Profissional de Futebol” o jogador C... assina por si e também em representação da mencionada sociedade brasileira – cf. RIT.
- S.** Como contrapartida desse contrato a Requerente obrigou-se a pagar à sociedade brasileira a quantia de € 1.055.000,00, repartida por quatro épocas – cf. RIT.
- T.** A aquisição dos direitos de imagem de D... e de C... destinou-se a promover o Clube e os patrocinadores através da imagem destes jogadores – cf. depoimentos das duas testemunhas inquiridas e cópia de três contratos de patrocínio juntos pela Requerente.
- U.** Os jogadores em causa –D... e C...– participaram efetivamente em ações de promoção dos patrocinadores e em sessões de autógrafos – cf. depoimentos das duas testemunhas inquiridas.
- V.** A Requerente incorreu, como gasto do período [exercício de 2011], no montante de € 625.000,00, referente à aquisição dos direitos de imagem dos jogadores de futebol D... e C...– cf. RIT (€ 200.000,00 e € 425.000, respetivamente).

- W.** A Requerente celebrou, em 12 de abril de 2010, com a sociedade ZZ..., S.A., um Acordo de gestão e rentabilização dos direitos desportivos e económicos do jogador B..., no qual se previa o pagamento de € 450.000,00, tendo, logo no exercício de 2010, amortizado a quarta parte ($\frac{1}{4}$) desse valor (€ 112.500,00), que considerou como gasto desse período, prevendo-se a vigência do contrato por quatro épocas – cf. RIT e depoimento da primeira testemunha.
- X.** Este Acordo foi revogado por mútuo acordo em 20 de outubro de 2011, considerando as partes, por disposição expressa, que o contrato não chegou a produzir quaisquer efeitos e que nada era devido no seu âmbito – cf. RIT e depoimento da primeira testemunha.
- Y.** No exercício de 2011, a Requerente não reconheceu/contabilizou em contas de rendimentos da classe #7 a reversão do valor € 112.500,00, que havia sido considerado como gasto em 2010, omitindo a contabilização e consequente reporte fiscal da reversão da amortização – cf. RIT.
- Z.** O G... (“Clube”) detém uma participação de 36% no capital social da Requerente – cf. RIT.
- AA.** A Requerente concede apoios financeiros ao Clube por via de empréstimos não remunerados, contabilizados como tal [empréstimos], tendo abdicado de cobrar juros – cf. RIT.
- BB.** A Requerente foi alvo de uma ação de inspeção tributária, titulada pela Ordem de Serviço OI2015..., de âmbito geral, abrangendo o IRC do período especial de tributação de 2011 – cf. RIT.
- CC.** Na sequência desta inspeção, a AT efetuou correções ao lucro tributável de IRC da Requerente no valor de € **1.685.555,47**, com os fundamentos do Relatório de Inspeção Tributária – RIT – que foi notificado à Requerente e que se transcreve nas partes relevantes:

“III.1.1. REPRESENTAÇÃO EM NOME DO JOGADOR

[...]

Da análise documental efetuada verificou-se que o registo dos valores no ativo intangível, relativo às prestações de serviços de intermediação / representação, se encontra suportado pelos seguintes documentos:

- a) “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... .*
- b) Contratos de trabalho desportivo celebrados entre a A... e cada um dos jogadores, tendo ficado expresso, ou tendo sido verificado, que a participação do agente era feita em nome e em representação do jogador.*

Nos contratos de trabalho desportivo, celebrados com os jogadores que assinaram o contrato, ficou confirmado, pelas várias entidades que assinaram o contrato, 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 dos 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, 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 AAA... 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 de amortização na contratação de H...

No período de tributação de 2011, o SP A... contabilizou como gasto o valor de 25.000,00 EUR, referente à amortização de 50% dos encargos relacionados com a intermediação na contratação do jogador H...[...].

Em 2010-03-10 a A... assinou com I..., agente n.º 2, licenciado pela Federação Portuguesa de Futebol, sócio-gerente da CCC..., Lda. [...], um «Acordo».

Nos considerandos desse «Acordo», a A... «reconhece que o AGENTE intermediou a contratação do jogador H..., do qual resultou a assinatura efetiva de um contrato de trabalho desportivo profissional (...).».

Nos termos da cláusula primeira do mesmo «Acordo» «o agente apresenta-se credor da SAD pela intermediação por aquele efetuada na celebração do contrato desportivo acima em referência».

Conforme a cláusula segunda do mesmo «Acordo» «O valor referido na clausula anterior é de €50.000,00 (cinquenta mil euros), mais IVA, nos termos da lei (...).».

Na mesma data, 2010-03-10, a A... celebrou com o jogador H..., (segundo outorgante), um novo «Contrato de Trabalho Desportivo», com início em 2010-07-01 e termo em 2012-06-30.

*Conforme a cláusula décima-terceira do mesmo, o «contrato foi celebrado com a intervenção de I..., Agente n.º..., Licenciado, pela Federação Portuguesa de Futebol, **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, conclui-se que a amortização daquela despesa não pode ser aceite como gasto fiscal, sendo de acrescer ao quadro 07 da declaração modelo 22 do IRC, para efeitos da determinação do lucro tributável, o valor de **25.000,00 EUR**.*

III.1.1.2. Gastos de amortização na contratação de «C... »

No período de tributação de 2011, o SP A... contabilizou como gasto, o valor global de 53.742,47 EUR, referente à amortização dos direitos referentes ao jogador C..., (também conhecido por C...) [...].

*Daquele montante global, o valor de **6.250,00 EUR** corresponde à amortização de 15% 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 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 J..., Advogados Associados.

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 C... »

Os direitos desportivos e financeiros do jogador C... foram adquiridos pela A... ao S..., 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.

Na mesma data, a A... celebrou com o jogador C... 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 OI 2012...:

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

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

[...]

Face aos documentos descritos e existindo a indicação expressa de que o advogado K..., representante da J..., Advogados Associados, 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.

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 a J..., 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 A... na expectativa de concretizar uma elevada mais valia com a cedência dos direitos detidos sob o atleta C..., outorgou contrato com a J..., 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 A... e o S...».

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 J... 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.1.1.3. Gastos de amortização na contratação de L...

No período de tributação de 2011, o SP A... contabilizou como gasto o valor global de 44.375,00 EUR, referente à amortização de 16,6(6)% dos encargos relacionados com a contratação do jogador L...[...].

Em 2008-12-12 o SP celebrou, com a entidade M..., Lda. [...], representada pelo seu gerente único N..., 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 N..., Agente Licenciado pela Federação Portuguesa de Futebol, com a licença n.º..., **em representação do Jogador**».

Conclui-se, portanto, que o serviço prestado por M..., Lda., na pessoa do seu gerente único N..., 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.

Tendo em conta que, conforme «Acordo para cedência de direitos financeiros», celebrado em 2008-12-15, com a ZZ..., S.A., o SP cedeu a esta entidade 50% dos direitos financeiros do jogador,

Calcula-se a seguir o valor correspondente à amortização do montante de 50% do valor de 35.000,00 EUR, alegadamente pagos à M..., deduzidos do valor de 10.000,00 EUR referentes à participação do DDD...:

$$50\% \times (35.000,00 - 10.000,00) \times 16,6(6)\% = \mathbf{2.083,33 \text{ EUR}}$$

III.1.1.4. Gasto no abate da contratação de O...

No período de tributação de 2011, o SP A... contabilizou como gasto o valor global de 138.666,66 EUR, referente à amortização dos encargos relacionados com a contratação do jogador O... [...].

Do montante global registado como gasto, destaca-se o valor de 66.666,66 EUR relativo a alegadas despesas de intermediação na aquisição dos direitos económicos do jogador.

Em 2009-06-08, a A... assinou com P..., S.A., com sede na Venezuela e O..., jogador de futebol, um «Acordo de Partilha de Direitos Económicos».

Nos considerandos desse «Acordo», sob a alínea A), consta que: «O Jogador acima identificado é, de acordo com as leis e regulamentos FIFA, um jogador livre (...)».

A alínea E) dos considerandos refere que: «A segunda outorgante, (...), descobriu o Jogador e intermediou a sua transferência para a primeira outorgante que, como contrapartida lhe cede, ao abrigo do presente Acordo, uma parte dos direitos económicos que detém sobre o Jogador.»

Conforme consta do relatório resultante da ação de inspeção credenciada pela Ordem de Serviço n.º OI 2012..., foi utilizada uma procuração emitida por R...[...]. «Esta procuração mostra que o agente Sr. R..., age em nome da P... e que é concedida procuração a Q... para agir em nome da P... . [...]

Naquela data, 2009-06-18, a A... celebrou com o jogador O..., de nacionalidade venezuelana, um «Contrato de Trabalho Desportivo».

*Na cláusula décima-segunda do referido contrato ficou expresso que o mesmo foi «celebrado com a intervenção de R..., Agente n.º..., Licenciado, pela Real Federação Espanhola de Futebol, em representação do segundo outorgante», ou seja, **em representação do jogador.***

O Regulamento FIFA relativo aos Agentes de Jogadores estatui, no n.º 1 do seu artigo 28.º, que em qualquer contrato que o agente intervenha em representação dos interesses de um clube, deve este facto estar especificado no respetivo contrato de transferência ou de trabalho.

E, 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.»

Tendo sido o Sr. R... confirmado pela A... e o jogador como o único agente de jogadores que interveio neste negócio e sabendo-se que este é fundador e representante da entidade P..., bem como, que foi concedida procuração ao Sr. Q... para agir em representação da P..., então, temos de concluir que a intervenção da P... neste processo se confunde com a representação do agente do jogador, Sr. R... .

Assim, no acordo em questão, a A... aceita suportar o encargo com a intermediação/representação efetuada em nome do jogador. Ora, um encargo para configurar um gasto deve corresponder, inelutavelmente, ao consumo de um bem/serviço na esfera de uma entidade.

Por conseguinte, não tendo o consumo do serviço ocorrido em representação da A..., não se pode considerar este encargo, no valor de 200.000,00 EUR.

*Em consequência, nos termos do n.º 1 do artigo 23.º do Código do IRC, não pode ser aceite como gasto fiscal o valor de **66.666,00 EUR**, registado na conta «68.73 – Outros gastos e perdas, Em investimentos não financeiros, Abates».*

III.1.1.5. Gastos de amortização na contratação de T...

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 T...[...].

Em 2010-05-21, a A... celebrou um «Acordo» com a U..., Lda. [...], representada pelo seu diretor V... .

Nos termos desse «Acordo», a A... pretendia «contratar o atleta T..., 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 T..., 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 U..., Lda., V... e W... .

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

*Nos termos da cláusula décima-terceira do mesmo, o «contrato foi celebrado com a intervenção de (...)W..., 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 W... agiu em representação do jogador, e não da A... .

Para além do descrito, constatou-se que o agente W... é sócio da empresa U..., Lda., com que V... aparece a cobrar os serviços acima descritos, pelo que temos de concluir 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, 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, o valor de **37.500,00 EUR**.*

III.1.1.6. Gastos de amortização na contratação de EEE...

O sujeito passivo contabilizou como gasto do período, o valor de 143.333,33 EUR, referente à amortização de 33,3(3)% dos encargos, no montante de 430.000,00 EUR, relacionados com a contratação do jogador EEE... [...].

Do valor global referido no parágrafo anterior, 380.000 EUR são devidos pela assinatura do «Acordo de cedência de direitos financeiros», assinado, em 2010-07-01, com a FFF..., 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 X..., Unipessoal, A... .

SAD 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 Z..., 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 Z..., agente de jogadores de futebol, onde este «constitui e nomeia o Sr. Y...(...) 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 EEE..., podendo celebrar os instrumentos necessários entre o outorgante e o A...», «constatou-se que o AGENTE FIFA estabeleceu uma procuração para o X... no sentido de este representar o

AGENTE FIFA 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 X..., 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, X... 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 45º 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 **16.666,66 EUR.***

III.1.1.7. Gastos na contratação de PP...

No período de tributação de 2011, o SP A... contabilizou como gasto o valor de 25.000,00 EUR, referente a serviços de intermediação/representação, relativos à contratação do jogador PP...[...].

Em 2010-06-21, foi celebrado, entre a QQ... e o SP, um «Contrato de cessão definitiva de direitos de inscrição desportiva de jogador profissional de futebol». Nos termos

desse contrato a QQ... cedeu à A..., pelo montante de 750.000,00 EUR, a totalidade dos direitos desportivos do jogador PP... .

Neste contrato, de cedência dos direitos desportivos do jogador PP..., não é feita referência à intermediação de qualquer agente de jogadores, em representação que qualquer das partes, seja do cedente, do cessionário ou do jogador.

Da análise documental efetuada no âmbito da ação de inspeção credenciada pela Ordem de Serviço n.º OI 2012..., cujo relatório final foi devidamente notificado ao SP, consta que a prestação de serviço efetuada por BB....., Ltd., se encontra suportada num «Acordo» celebrado, em 2010-06-22, entre o SP e aquela entidade, representada por CC... .

Na cláusula primeira do referido Acordo, ficou declarado que «O primeiro outorgante obriga-se a pagar ao segundo outorgante a quantia global de 50.000,00€,00 Euros (cinquenta mil euros), pela sua intervenção na aquisição, a título definitivo, dos direitos de inscrição desportiva do atleta PP...».

Na mesma data, 2010-06-22, a A... celebrou com o jogador PP... um contrato de trabalho desportivo.

Na cláusula décima-terceira desse contrato consta que: «O presente contrato foi celebrado com a intervenção de DD..., Agente n.º..., Licenciado, pela Federação Inglesa de Futebol, em representação do segundo outorgante», ou seja **em representação do jogador.**

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

Em consulta ao sítio da entidade BB..., Ltd., na Internet, constata-se que DD... consta como fundador e presidente daquela entidade, e que CC... consta como diretor do escritório em Portugal.

Do confronto entre a factualidade descrita e a legislação aplicável, cfr. alínea a) do n.º 2 do artigo 75.º da LGT, resultou o afastamento da presunção de boa fé de que os

encargos contabilizados são correspondentes a gastos comprovadamente indispensáveis para a realização dos rendimentos do SP.

Assim, no âmbito da ação de inspeção credenciada pela Ordem de Serviço n.º OI 2012..., o SP foi notificado nos termos e para os efeitos como a seguir se transcreve:

«Considerando que: - O contrato de trabalho desportivo celebrado com o jogador PP... identifica na cláusula Décima-terceira o agente FIFA DD... como representante do jogador; - Foi, através de contrato celebrado com a BB..., Ltd, representada pelo Sr. CC..., acordado pagar o valor de € 25.000,00 pela intermediação prestada na contratação do jogador, não sendo referido qualquer agente FIFA nesta intermediação; - No contrato de cedência do jogador ao QQ..., não foi identificada a participação de qualquer agente FIFA no negócio; - Por pesquisa na Internet foi possível identificar uma página pertença da empresa BB..., onde se encontra descrito que o agente FIFA DD... membro fundador da empresa e seu diretor; - O Sr. CC... é consultor de Futebol (Football Consultant) e responsável para Portugal pela empresa. – Queira, identificar se houve outro agente FIFA a intermediar o negócio e nos termos do n.º 1 do artigo 23º do Código sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), comprovar, por escrito, a indispensabilidade dos encargos suportados para a realização de proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção de fonte produtora, no valor de € 25.000,00, registado na contabilidade na conta 62201 - «Trabalhos especializados» a débito e como tal considerado custo, (...).»

À referida notificação a A... respondeu: «Os agentes desportivos com intervenção na contratação do jogador são os referidos nos documentos já na posse da AT» e «No presente caso, sabia a A... existir uma forte proximidade entre tal sociedade e o jogador». Não apresentou quaisquer outros elementos que documentassem os serviços prestados.

Um encargo para configurar um gasto deve corresponder, inelutavelmente, ao consumo de um bem/serviço na esfera de uma entidade. Por conseguinte, não tendo o consumo do serviço ocorrido em representação da A..., não se pode considerar este encargo como gasto da A..., nos termos do n.º 1 do artigo 23.º código do IRC.

Considerando os elementos fornecidos pela A... e a informação recolhida na página da internet da empresa, constatamos que o agente e a empresa detinham «uma forte proximidade» com o jogador porque o representavam, e não à A... . O agente 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 empresa, 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 representado o jogador, tanto a lei n.º 28/98, de 26 de junho, 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 45º do CIRC, este encargo não poderia ser dedutível para efeitos da determinação do lucro tributável.

*Destarte, conclui-se pela sua não aceitação, como gasto fiscal, sendo de acrescer, para efeitos da determinação do lucro tributável, o montante global de **25.000,00 EUR**, nos termos do n.º 1 do artigo 23.º e da alínea c), do n.º 1, do artigo 45º do Código do IRC.*

III.1.1.8. Gastos na contratação de EE...

No período de tributação de 2011, o A... contabilizou como gasto o valor de 15.000,00 EUR, referente a «custos de intermediação» relacionados com a contratação do jogador EE... . [...].

Em 2010-06-18, a A... (primeira outorgante) assinou com a FF..., S.A. [...], (segunda outorgante), representada pelo seu administrador GG..., um «Acordo».

Nos considerandos do referido «Acordo» consta que: «a primeira outorgante pretende contratar, a título definitivo, o jogador EE..., e para isso recorreu aos serviços prestados pelo segundo outorgante.»

Segundo a cláusula primeira do «Acordo»: «O primeiro outorgante obriga-se a pagar ao segundo outorgante a quantia global de 60.000,00€,00 Euros (sessenta mil euros),

pela sua intervenção na aquisição, a título definitivo, dos direitos de inscrição desportiva do atleta EE... .»

Em 2010-06-17, a A... celebrou com a GGG..., SAD [...], um «Contrato de Cessão Definitiva de Direitos de Inscrição Desportiva de Jogador de Profissional de Futebol».

Nos termos do contrato a GGG..., SAD: «cede em definitivo à Segunda Outorgante [a A...], livres de quaisquer ónus ou encargos, os direitos de inscrição desportiva (vg. «Direitos Federativos») do jogador EE..., com efeitos a partir da presente data, (...).»

Conforme a cláusula quinta: «O presente contrato fica sujeito à condição de o jogador celebrar com a Segunda Outorgante o respetivo contrato de trabalho desportivo, de acordo com as exigências regulamentares exigidas para o efeito.»

Na mesma data, 2010-06-18, a A... celebrou com o jogador de futebol EE... (aqui segundo outorgante), de nacionalidade senegalesa, um «Contrato de Trabalho Desportivo», por três épocas com início em 2010-07-01 e termo em 2014-06-30.

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

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

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

Para um encargo configurar um gasto deve corresponder, indubitavelmente, ao consumo de um bem ou serviço na esfera de uma entidade.

Não tendo o consumo do serviço ocorrido em representação da A..., não se pode considerar este encargo, no valor de 15.000,00 EUR, como gasto do SP, nos termos do n.º 1 do artigo 23º do Código do IRC.

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

*Assim, conclui-se pela sua não aceitação como gasto fiscal, nos termos do n.º 1 do artigo 23.º do Código do IRC e da alínea c), do n.º 1, do artigo 45º do Código do IRC, sendo de acrescer, para efeitos da determinação do lucro tributável, o montante de **15.000,00 EUR**.*

III.1.1.9. Gastos de amortização na contratação de B...

O sujeito passivo contabilizou como gasto do período, o valor de 37.500,00 EUR, referente à amortização de 12,5% dos encargos relacionados com a contratação do jogador B... [...].

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

Nos termos desse «Acordo», HH...: «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 HH... 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 B..., 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 ... HH..., 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 no 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 CIRC, 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, o valor de **37.500,00 EUR**.*

III.1.1.10. Gastos de amortização na contratação de II...

No período de tributação de 2011, o SP A... contabilizou como gasto, o valor de 83.500,00 EUR, referente à amortização do direitos referentes ao jogador II...[...].

Em 2011-06-30, a A... assinou um «Acordo», com a JJ... [...]; a LL..., com sede em..., Brasil, representada por MM...; e a NN..., Ltda —..., com sede em..., Brasil, representada por OO..., (segundas outorgantes).

Do documento em causa consta que: «A primeira outorgante pretende contratar o jogador II..., 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 II..., 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 JJ..., LL..., e NN..., 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, não se pode deixar de concluir que não permitiriam uma margem temporal de negociação entre entidades que não estivessem vinculadas já entre si.

Da Internet retiramos uma notícia publicada no sítio da JJ..., onde se pode ler: «O defesa central de 23 anos representado pela JJ... assinou um contrato de 4 anos com o multimilionário clube Russo. / A carreira de II... teve uma ascensão meteórica no último ano, muito por culpa da JJ... 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 G..., (...).»

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

No sítio «...» na Internet constam os dados do jogador II..., entre os quais consta o seu empresário LL... que, conjuntamente com a JJ..., constituem os segundos outorgantes mencionados no «Acordo» atrás referido.

Verifica-se, pois, que aqueles segundos outorgantes do «Acordo» referido 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.

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**.

III.1.1.11. Gastos de amortização na contratação de RR...

No período de tributação de 2011, o A... contabilizou como gasto, o valor global de 63.962,50 EUR, referente à amortização dos direitos referentes ao jogador RR... [...].

Do montante 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 JJ..., com sede em ... [...], representada pelo agente FIFA KK...

Dos considerandos do referido «Acordo» consta que: «A primeira outorgante pretende contratar o jogador RR..., 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 RR..., a quantia de 100.000,00 € (...).»

Na mesma data, 2011-06-30, a A... celebrou com o jogador RR... [...] um «Contrato de Trabalho Desportivo», por quatro épocas, com início em 2011-07-01 e termo em 2015-06-30.

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

Verifica-se que KK..., que representou a JJ... 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» qua 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, 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, o valor de 25.000,00 EUR.

III.1.1.12. Gastos de amortização na contratação de «SS... »

No período de tributação de 2011, o A... contabilizou como gasto, o valor global de 500.000,00 EUR, referente à amortização dos direitos referentes ao jogador SS..., (também conhecido como SS...): [...].

Daquele montante global, o valor de 100.000,00 EUR corresponde à amortização da aquisição dos direitos desportivos, conforme «Contrato de Cessão Temporária de Direitos Federativos», celebrado em 2011-08-18, com o WW... LDA., com sede no Japão.

Daquele montante global, o valor de 400.000,00 EUR foi contabilizado a título de prestação de serviços de intermediação na aquisição dos direitos de inscrição do jogador.

Em 2011-08-18, a A... assinou um «Acordo» com: VV..., agente FIFA, a TT..., Lda. [...] e a UU..., Lda., com sede no Brasil, ambas representadas por VV... .

Dos considerandos do referido «Acordo» consta que: «A Primeira Outorgante pretende contratar os serviços do Segundo Outorgante tendo em vista a possível aquisição de jogadores de futebol (...).».

E ainda, que: «Para além disso, o Primeiro Outorgante pretende ainda contratar a Segunda Outorgante para a auxiliar na contratação do jogador SS..., (...).».

Conforme referido atrás, na mesma data, em 2011-08-18, o WW... Ltd., cedeu os direitos desportivos do jogador à A..., pelo período de 2011-08-18 a 2012-06-02. Este contrato não faz referência à intervenção de qualquer agente.

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

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.

Compulsando a informação que circulou na Internet à data dos factos, encontram-se diversos artigos de imprensa, pela leitura dos quais se pode comprovar que VV..., segundo outorgante do «Acordo» em questão, era já na altura agente e representante do jogador.

Face aos documentos descritos e existindo a indicação de que VV... 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 sido ilidida a presunção de veracidade de que a contabilidade e o acordo exibido poderiam gozar, conclui-se, portanto, pela não aceitação como gasto fiscal, sendo de acrescer, para efeitos de determinação do lucro tributável, o valor de **400.000,00 EUR**.*

III.1.2. REVERSÃO DA AMORTIZAÇÃO DE GASTOS

No período de 2010, o A... considerou como gasto o valor de 112.500,00 EUR, referente a amortização dos encargos referentes a um «Acordo» entre o SP (primeira outorgante) e a entidade ZZ..., S.A. [...] (segunda outorgante).

Do referido «Acordo», assinado pelas partes em 2010-04-12, constava que «as partes resolvem e aceitam que a segunda outorgante se associe à primeira outorgante, para colaborarem reciprocamente no desenvolvimento dos seus objetivos». Os objetivos em referência eram a gestão e rentabilização dos direitos desportivos / económicos referentes ao jogador B... .

Nos termos da cláusula primeira do referido «Acordo» a A... comprometia-se a pagar à segunda outorgante o montante de 450.000,00 EUR, repartido por duas épocas.

No entanto, em 2011-10-20, entre a A... e a entidade ZZ..., S.A., acima melhor referenciada, foi assinado um documento de «REVOGAÇÃO POR MÚTUO ACORDO DO CONTRATO CELEBRADO EM 12 DE ABRIL DE 2010».

Da cláusula primeira desse documento, consta que: «1. A primeira outorgante e a segunda outorgante acordam em revogar integralmente e com efeitos imediatos o contrato entre as mesmas celebrado no dia 12 de abril de 2010, conforme melhor descrito nos considerandos c) e d). 2. Mais acordam as outorgantes em reconhecer que o contrato em causa não chegou a produzir quaisquer efeitos uma vez que o atleta B... nunca foi integrado no plantel da primeira outorgante.»

Da cláusula segunda, do mesmo documento, consta que: «Atento o disposto na cláusula antecedente, reconhecem as outorgantes nada ser devido entre as mesmas no âmbito do contrato ora revogado e em relação ao B... pelo que, a segunda outorgante declara expressamente, e de livre vontade, nada ter a receber da primeira, seja a que título for, declarando-se totalmente saldadas as contas entre si em referência ao contrato ora revogado e ao atleta B... .»

III.1.2.1. Consequências contabilísticas e fiscais

Em termos de registos contabilísticos, a assinatura do documento atrás referido, além de estornar o lançamento antes efetuado a crédito do fornecedor / prestador do serviço, tem como consequência a reversão na amortização efetuada no período de 2010, reversão que ocorre no período da data da assinatura do documento de revogação, em 2011-10-20.

Esta reversão originaria um lançamento a débito da conta «4481500527 – Amortizações acumuladas, Direitos económicos e desportivos de atletas, B...», por contrapartida da conta «76.1 – Reversões, de depreciação e de amortizações» e que, consequentemente, afetaria positivamente o resultado líquido do período e o resultado fiscal.

Em face do exposto, verificando-se a omissão do SP relativamente à contabilização e consequente reporte fiscal daquela reversão de amortizações, propõe-se a correção,

em termos fiscais, acrescendo no quadro 07 da declaração de rendimentos modelo 22, do período de 2011, o valor de 112.500,00 EUR.

III.1.3. DIREITOS DE IMAGEM

No período de 2011, a A... considerou como gasto os encargos alegadamente suportados com a aquisição de direitos de imagem de alguns jogadores.

III.1.3.1. 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 (CCT) 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 do 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.

III.1.3.2. Direitos de imagem de «C... »

*No período de 2011, a A... considerou como gasto do período o montante de **425.000,00 EUR**, referente à aquisição dos direitos de imagem do jogador C... («C...») [...].*

*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 **425.000,00 EUR**.*

III.1.3.3. Direitos de imagem de D...

*No período de 2011, a A... considerou como gasto do período o montante de **200.000,00 EUR**, referentes à alegada aquisição, à entidade XX..., Lda. [...], dos direitos de imagem do jogador D...[...].*

Para além do contrato de trabalho desportivo entre o SP e o jogador D..., foi celebrado um outro contrato com a XX..., 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 XX..., 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... . [...]

*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. JUROS DE OPERAÇÕES COM ENTIDADES RELACIONADAS

Na contabilidade do SP existe uma conta SNC «26.81241 – Acionistas / sócios, outras operações ativas, G...» que, no encerramento do período de tributação de 2012, evidenciava um saldo devedor de 5.284.143,86 EUR.

Considerando que em ações de inspeção anteriores se verificou existirem relações especiais entre as duas entidades, foi incluída nesta ação de inspeção externa uma análise desta situação com maior profundidade.

No ponto III.1.1.3 do relatório de inspeção tributária, elaborado no âmbito da ação de inspeção credenciada pela Ordem de Serviço n.º OI 2012..., da Unidade dos Grandes Contribuintes, cujo extrato se anexa e passa a fazer parte do presente relatório, está descrita a evolução do saldo daquela conta da contabilidade, até ao período de 2010/2011.

Da análise dos lançamentos efetuados na conta 26.81241, em questão, e que constam do extrato de conta-corrente anexo, verifica-se que, para além das transações suportadas pelo «Protocolo» celebrado com o G..., a débito e a crédito, estão aqui registadas outras operações entre o SP e o G... .

Destes registos salientam-se, nomeadamente, diversos valores que dizem respeito a dívidas do G... a entidades também devedoras do SP, relativamente às quais se procedeu, por acordo tripartido, ao encontro de contas na esfera do SP, liquidando este as dívidas do G... a entidades terceiras, tendo, conseqüentemente, o G... passado a constituir-se como devedor junto do SP, através do registo na conta de empréstimos 26.81241.

Pelo exposto, conclui-se que as operações acima mencionadas, quer quanto aos valores do protocolo, que o SP não chegou a receber, quer pelas outras operações praticadas, acima mencionadas, configuram efetivos empréstimos entre estas duas entidades, conforme foi assumido pelo SP na sua contabilidade.

No entanto, conforme se comprova pela análise da contabilidade do SP e pela sua resposta referida no parágrafo 3.º deste sub-capítulo, as duas entidades envolvidas não acordaram nem praticaram qualquer remuneração para os referidos empréstimos.

III.3.1. Da subordinação das operações vinculadas ao princípio da plena concorrência

O princípio da plena concorrência, como garantia da neutralidade do ponto de vista fiscal, está instituído no ordenamento jurídico nacional, pelas normas inscritas no artigo 63.º do Código do IRC.

Define que nas operações comerciais, incluindo operações ou séries de operações sobre bens, direitos ou serviços, bem como nas operações financeiras, efetuadas entre um sujeito passivo de IRC e qualquer outra entidade, sujeita ou não a IRC, com a qual esteja em situação de relações especiais, devem ser contratados, aceites e praticados termos ou condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis.

Em conformidade com a alínea a) do n.º 4 do artigo 63.º do Código do IRC, existem relações especiais entre duas entidades nas situações em que uma tem o poder de

exercer, direta ou indiretamente, uma influência significativa nas decisões de gestão da outra.

Tal considera-se verificado, designadamente, entre uma entidade e os titulares do respetivo capital que detenham, direta ou indiretamente, uma participação não inferior a 10% do capital ou dos direitos de voto.

De acordo com informação recolhida, verifica-se que o G... é detentor de uma participação de 34% no capital social do SP e que o presidente e os vogais das administrações de ambas as entidades são as mesmas pessoas.

Pelo que se conclui que entre o SP (A...) e o G... existem relações especiais, de acordo com a alínea a) do n.º 4 do artigo 63.º do Código do IRC, na medida em que o G... detém 34% do capital social da A..., ao que acresce o facto de que serem comuns as pessoas que compõem as administrações de ambas as entidades.

Assim, as operações de financiamento efetuadas pelo SP ao G..., atrás descritas, constituem operações vinculadas, nos termos das alíneas b) e d) do n.º 3 do artigo 1.º da Portaria 1446-C/2001, do Ministério das Finanças, conjugadas com a alínea a) do n.º 4 do artigo 63.º do Código do IRC, que se encontram subordinadas ao princípio da plena concorrência estatuído no n.º 1 do artigo 63.º do Código do IRC.

Assim, deveriam ser contratados e aceites termos e condições idênticos aos que seriam contratualizados, aceites e praticados por entidades independentes em operações comparáveis.

As referidas operações de financiamento, efetuadas pelo SP (A...) ao G..., não foram remuneradas na esfera da primeira.

Ora, tivessem as operações de financiamento sido praticadas entre entidades independentes, estas não estariam dispostas a assumir os encargos relativos à manutenção de um saldo devedor constante e com tendência crescente sem qualquer tipo de remuneração, diga-se juro, daquele saldo.

[...]

III.3.2. Da violação do princípio da plena concorrência

[...]

III.3.3. Determinação do preço de plena concorrência

«O regime dos preços de transferência tem como paradigma o princípio de plena concorrência, em torno do qual se foi firmando um amplo consenso internacional por se entender que a sua adoção permite não só estabelecer uma paridade no tratamento fiscal entre as empresas integradas em grupos internacionais e empresas independentes como neutralizar certas práticas de evasão fiscal e assegurar a consequente proteção da base tributável interna.»

De acordo com o n.º 2 do artigo 63.º do Código do IRC, o SP deve adotar, para a determinação dos termos e condições que seriam normalmente acordados, o método capaz de assegurar o melhor grau de comparabilidade entre as operações em causa e outras, que lhe sejam idênticas, em situação normal de mercado.

No mesmo sentido, estipula o n.º 1 do artigo 4.º da Portaria n.º 1446-C/2001, que deve ser adotado o método mais apropriado a cada operação, para a determinação das condições que seriam normalmente acordadas.

De acordo com o n.º 2 do referido artigo 4.º, considera-se como método mais apropriado o que seja suscetível de dar a estimativa mais aproximada dos termos e condições que seriam normalmente praticados.

No n.º 3 do artigo 63.º do Código do IRC são identificados alguns métodos que podem ser utilizados na determinação do preço de transferência, nomeadamente o método do preço comparável de mercado.

III.3.4. O método do preço comparável de mercado (MPCM)

Compara o preço pago por bens, direitos ou serviços transferidos, numa operação vinculada, com o preço pago por bens, direitos ou serviços transferidos numa operação comparável entre entidades não vinculadas.

Trata-se de um método de base transacional que, de acordo com o n.º 1 do artigo 6.º da Portaria n.º 1446-C/2001, requer um elevado grau de comparabilidade entre operações ao nível do objeto e demais termos e condições da operação, bem como da análise funcional das entidades intervenientes.

Desde que seja possível identificar operações comparáveis em mercado aberto, o método do preço comparável de mercado constitui o meio mais direto e fiável de aplicação do princípio da plena concorrência, devendo ser-lhe dada preferência sobre os demais.

Este método deve ser utilizado, designadamente, quando:

- a) O sujeito passivo ou uma entidade pertencente ao mesmo grupo realiza uma operação da mesma natureza que tenha por objeto um serviço similar, em quantidade ou valor análogos e em condições substancialmente idênticas, com uma entidade independente no mesmo mercado ou em mercado similar (comparáveis internos);*
- b) Uma entidade independente realiza uma operação da mesma natureza que tenha por objeto um serviço similar, em quantidade ou valor análogos e em condições substancialmente idênticas, no mesmo mercado ou similar (comparáveis externos).*

No caso em apreciação, a aplicação deste método é viabilizada pela possibilidade de comparação da remuneração obtida pelo SP A..., nos financiamentos concedidos ao G..., (remuneração nula), com o custo de financiamento suportado pela A..., aquando da obtenção de fundos, de montantes e por prazos semelhantes aos concedidos ao clube.

Face ao exposto, tendo em conta a informação comparável disponível, o MPCM revela-se o mais apropriado, em conformidade com o previsto no n.º 2 do artigo 4.º da Portaria, pelo que será utilizado para a pesquisa de condições que seriam praticadas entre entidades independentes em operações similares às aqui analisadas.

III.3.5. Análise dos comparáveis

Tal como referido nos parágrafos anteriores, o MPCM pode ser utilizado comparando as condições ocorridas numa operação vinculada com as condições praticadas numa operação realizada com uma entidade independente.

De acordo com o n.º 3 do artigo 4.º da Portaria, duas operações podem ser comparáveis se forem substancialmente idênticas.

De forma a concluir se são comparáveis as operações financeiras vinculadas e as operações financeiras realizadas entre entidades não relacionadas, dever-se-ão considerar os seguintes fatores de comparabilidade:

- a) Natureza das operações;*
- b) Moeda utilizada nas operações;*
- c) Notação de risco da entidade mutuária;*
- d) Prazo de reembolso;*
- e) Existência de garantia.*

De acordo com os fatores de comparabilidade acima discriminados, podem ser utilizados comparáveis internos para concluir acerca das condições de plena concorrência.

Na situação controvertida, pretende-se analisar a comparabilidade entre o preço a praticar pelo SP A... na operação de financiamento ao G..., (sem remuneração associada), com o custo de financiamento suportado pela A... aquando da obtenção de fundos.

Esta pretensão é corroborada pelo § 7.34 do relatório da OCDE de 1995, nos termos do qual: «(...) é possível que o valor de mercado de serviços intragrupo não seja superior às despesas incorridas pelo fornecedor de serviços. Este caso pode apresentar-se quando, por exemplo o serviço não corresponde a uma atividade normal ou recorrente do fornecedor, mas é fornecido ocasionalmente aos membros do grupo (...) a título de comodidade.»

Ou seja, uma entidade independente não estaria disposta a praticar um «pricing» (preço ou retorno), numa operação de financiamento ativa, que não lhe garantisse, pelo menos, a recuperação dos gastos incorridos para a sua realização.

Para o efeito, procedeu-se à análise de operações praticadas pelo SP A... com entidades não relacionadas, com o objetivo de as utilizar como operações comparáveis.

De acordo com as operações constantes na conta «25.1112 – Financiamentos obtidos, Instituições de crédito e sociedades financeiras, Empréstimos bancários, Mercado nacional, Médio/longo prazo», foram selecionados, como comparáveis internos, os empréstimos obtidos pela A..., a médio/longo prazo, junto de entidades independentes, ainda vigentes no período de tributação de 2011/2012.

Tomando por base as cópias dos contratos, fornecidas pelo SP, relativos aos empréstimos supra referidos, foram tomadas como comparáveis as seguintes operações:

- a) **Conta SNC 25.111210101 – Contrato de abertura de crédito em conta corrente n.º...:** Crédito em conta corrente, obtido junto da III..., até ao montante de 2.000.000 EUR, destinado a apoio de tesouraria, celebrado em 2008-05-28, pelo prazo de seis meses, renovável por sucessivos e iguais períodos, nas condições estipuladas contratualmente, remunerado à taxa Euribor a três meses, acrescida do spread de 1,5%, com a taxa anual efetiva inicial de 6,5777%.*
- b) **Conta SNC 25.111210201 – Financiamento n.º...:** Contrato de financiamento, obtido junto do Banco JJJ..., até ao montante máximo global de 750.000 EUR, para apoio de tesouraria, celebrado pelo prazo de 90 dias, reutilizável, remunerado à taxa Euribor a três meses, acrescida do spread de 1,5%, com a taxa anual efetiva de 6,1175%.*
- c) **Conta SNC 25.111240101 – Contrato de mútuo e fiança n.º...:** Destinado a apoio à tesouraria, obtido junto da III..., até ao montante de 1.000.000 EUR, destinado a apoio de tesouraria, celebrado em 2012-05-04, pelo prazo de quatro meses, remunerado à taxa Euribor a três meses acrescida do spread de 8,5%, com a taxa anual efetiva inicial de 11,7418%.*

Os empréstimos identificados constituem formalmente empréstimos a curto prazo, com período inferior ou igual a um ano. Contudo, dada a sua consecutiva renovação ao longo dos períodos económicos, como reconhecido pelo próprio SP ao optar pela sua contabilização na conta SNC «25.1112 – Empréstimos bancários de médio e longo

prazo», verifica-se que são, de facto e na substância, empréstimos de médio / longo prazo.

Da análise dos referidos contratos, constata-se que as operações financeiras identificadas reúnem os fatores de comparabilidade:

- a) Quanto à natureza das operações e de acordo como o descrito, quer nas operações vinculadas quer nas operações não vinculadas, trata-se de operações de crédito;*
- b) A moeda utilizada nas operações é a mesma: o Euro;*
- c) Quanto à notação de risco da entidade mutuária e atendendo designadamente ao disposto no parágrafo 7.13 do Relatório da OCDE de 1995, são suscetíveis de utilização como comparáveis os empréstimos contraídos pela A..., junto das entidades independentes;*
- d) Relativamente ao prazo de reembolso já ficou demonstrado nos parágrafos anteriores que, quer as operações vinculadas em análise, quer as operações tomadas como comparáveis, se referem, de facto, a empréstimos a médio / longo prazo;*
- e) Quanto à existência de garantias, deve referir-se que, foram analisados os três contratos existentes em vigor no exercício económico em análise, verificando-se que de todos consta a existência de livrança avalizada ou fiança.*

Conforme explicitado no parágrafo 1.45 do Relatório da OCDE de 1995, a fixação dos preços de transferência não é uma ciência exata, pelo que a aplicação do método mais adequado conduz a um intervalo de valores, ou intervalo de plena concorrência.

Qualquer valor que se obtenha dentro do intervalo de plena concorrência poderá ser considerado abrangido pelo princípio de plena concorrência, mas «na medida em que for possível distinguir os diferentes tipos de intervalo, o ajustamento deve ser operado utilizando o ponto de intervalo que melhor reflita os factos e as circunstâncias da operação vinculada em apreço».

III.3.6. Quantificação dos efeitos do incumprimento do princípio da plena concorrência

Os contratos anteriormente referidos traduzem um spread médio de 2,973%, conforme cálculos apresentados no quadro seguinte:

Quadro 28 – Cálculo do spread médio

<i>Entidade</i>	<i>Valor</i>	<i>Saldo</i>	<i>Spread</i>
(1)	(2)	médio	(4)
		(3)	
III...	2.000.000	900.915,30	1,5%
	€	€	
JJJ...	750.000 €	609.431,69	1,5%
		€	
III...	1.000.000	402.357,96	8,5%
	€	€	
	Spread médio		2,9725%

O valor do «spread médio» é obtido pela média ponderada dos produtos do spread de cada empréstimo pelo valor do saldo médio em dívida de cada empréstimo durante o ano, conforme demonstração de cálculos em anexo.

Quanto à questão das garantias, para que os contratos sejam comparáveis, sem quaisquer reservas, com a operação em análise, deve referir-se que, caso não existissem os avais / fianças, o valor do spread seria, em princípio, mais elevado, pelo que não resulta, no caso concreto, prejuízo para o SP.

De acordo com o exposto, para obtenção do preço que seria praticado entre entidades independentes, foi considerada a Euribor a três meses, cotada no primeiro dia útil de cada mês, acrescido de um spread de 2,9725%, tendo sido apurados juros no montante de 207.888,82 EUR, conforme demonstração que se anexa.

Considerando as condições de plena concorrência, conclui-se que o resultado fiscal da A... se encontra subvalorizado naquele montante de 207.888,82 EUR.

III.3.7. Preços de transferência - Conclusão

Face ao descrito nos pontos anteriores e cumprindo a fundamentação conforme estatuído no n.º 3 do artigo 77.º da LGT, ou seja: descrição das relações especiais, indicação das obrigações não cumpridas pelo SP, aplicação dos métodos previstos na lei e quantificação dos respetivos efeitos, relativamente às operações efetuadas entre o SP e o G..., conclui-se:

O facto de as ações de gestão da administração da A..., na condução dos destinos da sociedade, serem legítimas à luz do Direito Comercial, não implica que a Administração Fiscal as aceite sem produção de quaisquer consequências de âmbito fiscal.

Para as operações objeto desta ação de inspeção deve ser feita uma análise numa perspetiva individualizada de cada empresa, em detrimento de uma ótica de gestão de grupo.

Ficou demonstrado que as operações em causa configuram empréstimos a médio / longo prazo. Desta atuação conclui-se que o objetivo das operações em causa é financiar a atividade do clube, decorrente das restantes operações estabelecidas entre as entidades relacionadas.

As operações em causa operaram-se entre entidades relacionadas, nos termos do n.º 4 do artigo 63.º do Código do IRC.

Efetuada uma pesquisa, no sentido de encontrar comparáveis, no âmbito da metodologia de determinação do preço de plena concorrência, segundo o método do preço comparável de mercado, foram identificadas várias operações que, dadas as suas características, podem ser tomadas como comparáveis.

Conclui-se que se a operação tivesse sido realizada entre entidades independentes seria remunerada à taxa Euribor a três meses, acrescida de spread de 2,9727%.

*Considerando as condições de plena concorrência, conclui-se que o resultado fiscal da A... se encontra subvalorizado, pelo que se propõe o acréscimo ao lucro tributável declarado no período de 2011, nos termos do n.º 1 do artigo 63.º do Código do IRC, no montante de **207.888,82 EUR**.*

Não são propostas correções, de natureza correlativa, em relação à entidade G... [...], dado que esta entidade tem isenção definitiva relativa às atividades culturais, recreativas e desportivas, nos termos do artigo 11.º do Código do IRC.

[...]

III.6. RESUMO DAS CORREÇÕES PROPOSTAS

III.6.1. IRC

III.6.1.1. IRC – Correção ao lucro tributável

As correções propostas ao lucro tributável, em sede de IRC, descritas e fundamentadas nos capítulos III.1 e III.3 deste relatório, a acrescer no quadro 07 da declaração modelo 22, resumem-se no quadro seguinte:

Quadro 37 – Correções ao lucro tributável em IRC

<i>N.º no capítulo III (1)</i>	<i>Valor (2)</i>	<i>N.º no capítulo III (1)</i>	<i>Valor (2)</i>
<i>III.1.1.1</i>	<i>25.000,00 €</i>	<i>III.1.1.10</i>	<i>83.500,00 €</i>
<i>III.1.1.2</i>	<i>6.250,00 €</i>	<i>III.1.1.11</i>	<i>25.000,00 €</i>
<i>III.1.1.3</i>	<i>2.083,33 €</i>	<i>III.1.1.12</i>	<i>400.000,00 €</i>
<i>III.1.1.4</i>	<i>66.666,66 €</i>	<i>III.1.2</i>	<i>112.500,00 €</i>
<i>III.1.1.5</i>	<i>37.500,00 €</i>	<i>III.1.3.2</i>	<i>425.000,00 €</i>
<i>III.1.1.6</i>	<i>16.666,66 €</i>	<i>III.1.3.3</i>	<i>200.000,00 €</i>
<i>III.1.1.7</i>	<i>25.000,00 €</i>	<i>III.3</i>	<i>207.888,82 €</i>
<i>III.1.1.8</i>	<i>15.000,00 €</i>	<i>Soma</i>	<i>1.685.555,47 €</i>
<i>III.1.1.9</i>	<i>37.500,00 €</i>		

DD. Na sequência da referida ação inspetiva e das correções relativas ao lucro tributável da Requerente para efeitos de IRC, foi emitida e notificada àquela a liquidação n.º 2015..., de 7 de setembro de 2015, no valor de € 246.686,46, incluindo Derrama e juros

compensatórios (compensação n.º 2015...), que na Demonstração de Acerto de Contas n.º 2015... se traduziu **no valor a pagar de € 267.879,70**, com data limite de pagamento de 9 de novembro de 2015 – cf. documento 2 junto com o ppa.

EE. A Requerente apresentou Reclamação Graciosa deste ato tributário, a qual foi indeferida em 18 de julho de 2016, pelo Diretor da Direção de Finanças de ...– cf. PA(8).

FF. Subsequentemente a Requerente interpôs recurso hierárquico da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, que também veio indeferido, por despacho de 22 de agosto de 2018, do Diretor de Serviço Central da Direção de Serviços de IRC – cf. PA(4).

GG. Em 22 de outubro de 2018, a Requerente apresentou o pedido de constituição do Tribunal Arbitral que deu origem ao presente processo.

2. FACTOS NÃO PROVADOS

Não se provou que o contrato celebrado com a ZZ... para a promoção e rentabilização do jogador B... tenha chegado a produzir efeitos (cf. pontos 261 a 264, 266, 271 e 276 do ppa). Pelo contrário, consta do acordo de revogação do mesmo, também subscrito pela Requerente, que aquele contrato nunca produziu efeitos.

De igual modo, resulta da prova testemunhal produzida, que não chegou a ocorrer qualquer prestação relativa ao contrato, nem qualquer pagamento, afirmando a testemunha que a Requerente “*não pagou rigorosamente nada*” e aderindo ao alegado pela AT no sentido de que no primeiro ano (2010) foi considerado o gasto da amortização de € 112.500,00, o qual, no segundo ano, devia ser “anulado”. Desta forma, não faz sentido a afirmação da Requerente (ponto 260 do ppa) de que a ZZ... não devolveu as quantias recebidas, pois demonstrou-se não ter havido quaisquer quantias recebidas neste âmbito.

Com relevo para a decisão não existem outros factos alegados que devam considerar-se não provados.

3. MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, em face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2 do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja validade terá de ser aferida em relação à concreta matéria de facto consolidada.

No que se refere aos factos provados, a convicção dos árbitros fundou-se na análise crítica da prova documental junta aos autos, em particular no RIT e seus anexos, nas posições assumidas pelas partes em relação aos factos e nas declarações das testemunhas E... e F... que permitiram alicerçar a matéria de facto assente, em especial no que se refere aos procedimentos de contratação de intermediários para agenciar a aquisição de jogadores e às relações concretas entre a Requerente e os patrocinadores no âmbito da aquisição de direitos de imagem.

De igual forma, o depoimento da primeira testemunha foi relevante para comprovação dos factos mencionados no RIT acerca da reversão, no exercício de 2011, da amortização dos gastos com o jogador B... que haviam sido contabilizados em 2010. Com efeito, a testemunha indicada pela Requerente atestou em sintonia com o RIT que o contrato celebrado com a ZZ... não havia produzido quaisquer efeitos e que não foi pago valor algum em sua execução.

Relativamente à comprovação da contabilização da referida reversão de amortizações, a Requerente não juntou extratos de conta ou outros documentos passíveis de fornecer essa evidência, limitando-se, na sequência de instâncias do Tribunal, a juntar uma ficha de imobilizado “passe do atleta” que não contém movimentos contabilísticos.

IV. DO DIREITO

1. CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES. ATOS DE SEGUNDO GRAU E PEDIDO DE ANULAÇÃO PARCIAL

Convém começar por assinalar que está em causa a apreciação da (i)legalidade de um ato tributário que se repercute num juízo de (in)validade dos atos de segundo e de terceiro grau que sobre aquele se pronunciaram, pois o objeto da impugnação é o ato de liquidação, conforme tem sido, de forma reiterada, afirmado pela jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Administrativo (“STA”), de que é exemplo o recente Acórdão de 3 de julho de 2019, no processo n.º 02957/16.0BELRS 070/18, segundo o qual: “*o objeto real da impugnação é o ato de liquidação e não o ato que decidiu a reclamação graciosa, pelo que são os vícios daquela e não deste despacho que estão verdadeiramente em crise.*”⁶ Deste modo, a pronúncia constitutiva relativa ao ato de liquidação de IRC, Derrama e juros deve produzir efeitos idênticos sobre os atos que o confirmaram.

Interessa, também, clarificar, a título preliminar, que a Requerente declara no artigo 98.º do ppa que “*não impugna (e aceita)*” os casos de dupla representação dos jogadores B... (“B...”) e H..., referindo no artigo 103.º que a “*subsequente argumentação vale para a representação dos jogadores (exceto B... e H...)*”, numa inequívoca indicação de que não contesta os valores de € 37.500,00 e de € 25.000,00 que foram acrescidos pela AT ao lucro tributável declarado do exercício de 2011. Assim, da correção global de € 740.166,65 promovida pela AT por dupla representação, as situações contestadas pela Requerente cifram-se no valor de € 677.666,65 (resultante da dedução dos gastos incorridos com os jogadores H... e B...), pelo que o pedido de anulação do ato tributário é apenas parcial.

⁶ No mesmo sentido, cf. o Acórdão do STA, de 18.05.2011, processo n.º 0156/11, *apud* Carla Castelo Trindade, “Regime Jurídico da Arbitragem Tributária – Anotado”, Almedina, Coimbra, 2016, pág. 69. É, para este efeito, irrelevante que o ato seja de segundo ou de terceiro grau, pois em ambos os casos o seu objeto é, na verdade, o ato de liquidação cuja invalidação se pretende.

2. SOBRE A “EXCEÇÃO” DE CASO JULGADO MATERIAL NO PROCESSO ARBITRAL N.º 347/2016-T OU O EFEITO POSITIVO DA AUTORIDADE DE CASO JULGADO

A Requerente considera que o tema da desconsideração dos gastos por dupla representação e daqueles associados à aquisição dos direitos de imagem dos jogadores, na parte em que coincide com o objeto do processo arbitral n.º 347/2016-T (cuja decisão de mérito, entretanto transitada, anulou a liquidação de IRC⁷), configura uma questão prévia de “exceção de caso julgado”.

Neste âmbito, segundo a Requerente, verifica-se identidade de sujeitos, pedido e causa de pedir relativamente a uma parte do objeto do presente processo, divergindo apenas os períodos corrigidos – exercício de 2011 *versus* 2012 – [sentença do IRC de 2012 (que por lapso da Requerente é identificada como sendo de 2010)].

A Requerente preconiza que a AT deve obediência às decisões arbitrais transitadas em julgado e que se formou caso julgado (cf. artigos 619.º, n.º 1 e 581.º do CPC e 100.º da LGT), o que implica, a seu ver, a imediata anulação da liquidação aqui controvertida, respeitante a IRC de 2011, sob pena de contradição ou reprodução de julgados.

Invoca de igual modo o efeito positivo da autoridade do caso julgado do referido processo n.º 347/2016-T.

Não assiste, neste ponto, razão à Requerente. Com efeito, a exceção de caso julgado pressupõe, de acordo com o artigo 580.º do CPC, a repetição de uma causa. Trata-se de um pressuposto processual que visa impedir a repetição de uma causa anterior que está em curso e evitar, dessa forma, que o tribunal seja colocado na alternativa de contradizer ou de reproduzir uma decisão anterior. Para que se constate este pressuposto são exigidas três condições, que implicam uma tripla identidade: de sujeitos, de pedido e de causa de pedir (cf. artigos. 89.º do

⁷ Exceção feita ao segmento respeitante ao jogador B..., em que a liquidação se manteve válida.

Código de Processo nos Tribunais Administrativos (“CPTA”), 577.º, alínea i), 580.º e 581.º do CPC, aplicáveis por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas c) e e) do RJAT e do artigo 1.º do CPTA).

A decisão jurisdicional carreada pela Requerente – Decisão Arbitral n.º 347/2016-T – respeita a períodos de imposto distintos e a distintos atos de liquidação. Circunstância em que não se pode concluir, contrariamente ao que pretende a Requerente, pela invocada identidade parcial dos pedidos que seria fundamental para a verificação da exceção (parcial) de caso julgado.

De salientar, quanto aos efeitos do caso julgado, que os fundamentos da parte dispositiva, tomados por si mesmos, em princípio, não vinculam. Portanto, o caso julgado não tem por objeto os fundamentos, de facto ou de direito, da sentença, e tão-só o seu dispositivo.

Acresce referir que, não se constatando a exceção de caso julgado, a existência de uma pronúncia jurisdicional, ainda que transitada em julgado, sobre a mesma questão de direito, não vincula os Tribunais a uma decisão no mesmo sentido, dado que a ordem jurídica vigente em Portugal não acolhe o princípio do precedente que caracteriza os sistemas anglo-saxónicos. A imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, nos moldes do preceituado no artigo 100.º da LGT, projeta-se em relação ao ato anulado e não a outros atos, ainda que similares.

Relativamente ao efeito positivo externo do caso julgado, também denominado “autoridade de caso julgado”, convém notar que este supõe uma não repetição de causas, dito de outro modo, tem como condição que não se verifique a exceção de caso julgado, podendo o Tribunal conhecer do mérito. A autoridade de caso julgado projeta-se, assim, no sentido da decisão de mérito, podendo determinar os fundamentos da “segunda” decisão caso exista uma relação de prejudicialidade ou de concurso. Porém não constitui exceção que obste ao conhecimento do objeto do processo.

No tocante à alegada anulação das liquidações por violação dos princípios da legalidade, justiça, imparcialidade e proteção da confiança com suporte nos artigos 55.º da LGT e 2.º da Constituição, a Requerente refere-se “à dedução do IVA da mesma operação”, pelo que se interpreta tratar-se de um lapso, uma vez que o que está aqui em causa é outro imposto, o IRC. Porém, ainda que assim não se entendesse, a Requerente não explicita os motivos que fundamentam a violação desses princípios pelo que a alegação não é substanciada.

Deste modo, não ocorre inutilidade (parcial) da lide, improcedendo o argumento de invalidade da liquidação (também parcial) por ocorrência de caso julgado e/ou derivada da autoridade de caso julgado.

3. SOBRE A “REVOGAÇÃO” PELA AT DAS LIQUIDAÇÕES DE IVA NO TEMA DOS DIREITOS DE IMAGEM NO PROCESSO ARBITRAL N.º 331/2017-T

Para a Requerente a anulação pela AT das liquidações de IVA relativas aos direitos de imagem dos jogadores no âmbito do Processo Arbitral n.º 331/2017-T implica a inevitável anulação da liquidação de IRC em crise em relação ao mesmo tema.

A fundamentação alcançada em matéria de IVA não é, contudo, diretamente transponível para a situação vertente, que respeita a questão diferente, de dedução de gastos em imposto sobre o rendimento.

Para além de serem impostos estruturalmente distintos, o recorte das respetivas normas de incidência [do direito à dedução do IVA (artigo 20.º do Código do IVA) e da aceitação como gastos para efeitos de IRC (artigo 23.º do respetivo Código)] não é comparável ou passível de uma linear assimilação, pelo que a análise e julgamento da matéria de IVA não dispensa a

apreciação, autónoma e individualizada, da questão distinta, referente aos requisitos de dedutibilidade dos gastos no domínio do imposto sobre o rendimento⁸.

4. VÍCIOS MATERIAIS E DE FUNDAMENTAÇÃO DAS CORREÇÕES AO LUCRO TRIBUTÁVEL DA REQUERENTE

4.1. SERVIÇOS DE INTERMEDIÇÃO PRESTADOS POR AGENTES DE FUTEBOL NA CONTRATAÇÃO DE JOGADORES. GASTOS NÃO ACEITES POR DUPLA REPRESENTAÇÃO

A. ENQUADRAMENTO GERAL

A AT desconsiderou a dedução fiscal dos gastos suportados pela Requerente nos serviços prestados por agentes de futebol para a contratação (ou renovação dos direitos de contratação) de jogadores, com fundamento na alegação de que os agentes em causa eram, em simultâneo, empresários dos jogadores contratados, pelo que apenas poderiam ser remunerados pelos jogadores que representavam.

Invoca, neste contexto, o Regulamento FIFA relativo aos Agentes dos Jogadores⁹ que estabelece que a remuneração do agente seja exclusivamente efetuada pelo seu cliente, impondo a proibição de “dupla representação”, tendo em vista acautelar situações de conflitos de

⁸ Basta exemplificar com o facto de as atividades financeiras, imobiliárias e do setor da saúde normalmente não conferirem o direito à dedução do IVA, por estarem submetidas a um regime de “isenção incompleta” de IVA, sem que tal ponha em causa a normal dedutibilidade dos gastos incorridos, para efeitos de IRC, no quadro do desenvolvimento dessas atividades, desde que reunidas as condições legais previstas no artigo 23.º do Código do IRC.

⁹ Aprovado em 29 de outubro de 2007, com entrada em vigor em 1 de janeiro de 2008.

interesses. O agente só pode representar ou gerir os interesses de uma das partes envolvidas na contratação.

No mesmo sentido, compulsa o artigo 22.º, n.º 2 do Regime Jurídico do Contrato de Trabalho Desportivo e do Contrato de Formação Desportiva (“RJCTD”), que dispõe 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*”, e, de igual modo, o artigo 24.º, n.º 1 do mesmo regime, que determina que as pessoas que exerçam a atividade de intermediários “*só podem ser remuneradas pela parte que representam*”.

Em síntese, a AT enquadrou os pagamentos dos serviços de intermediação realizados pela Requerente como encargos relativos a terceiros, *i.e.*, encargos dos jogadores representados (aleadamente pelos mesmos agentes) e, por conseguinte, não dedutíveis de acordo com o disposto no artigo 45.º, n.º 1, alínea c) do Código do IRC, em vigor à data dos factos¹⁰.

Considerou de igual modo estar afastada a presunção de boa fé “*de que os encargos contabilizados [pela Requerente] são correspondentes a gastos comprovadamente indispensáveis para a realização dos rendimentos do SP*”, com base no artigo 75.º, n.º 2, alínea a) da LGT que faz cessar essa presunção quando “[a]s declarações, contabilidade ou escrita revelarem omissões, erros, inexatidões ou indícios fundados de que não refletem ou impeçam

¹⁰ O artigo 45.º do Código do IRC, previa, sob a epígrafe “Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais” que:
“1 – Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação:
[...]
c) Os impostos e quaisquer outros encargos que incidam sobre terceiros que o sujeito passivo não esteja legalmente autorizado a suportar;”.

o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo”, com a consequente indedutibilidade dos encargos à luz do artigo 23.º do Código do IRC.

Neste âmbito, a AT corrigiu a dedução dos gastos de intermediação relativos à contratação de doze jogadores, elencados na Tabela da alínea H do probatório, tendo a Requerente aceite dois casos –H... e B...– perante a constatação de que efetivamente os agentes destes dois jogadores eram os mesmos que por si foram contratados, embora alegue o desconhecimento de tal facto até ao momento em que ocorreu a celebração dos contratos.

Estão, assim, em discussão os encargos relativos a dez jogadores, relativamente aos quais a Requerente logrou demonstrar que foram prestados serviços de intermediação por parte das empresas/agentes por si contratados. Ficou patente que a Requerente não internalizou a função de *scouting*, recorrendo, nesse âmbito, a prestadores externos, tendo em vista a captação dos recursos mais adequados ao desenvolvimento da sua atividade a “preços” comportáveis, na sua grande maioria, no estrangeiro.

Resulta da prova produzida nos presentes autos que a manutenção de uma estrutura de identificação e prospeção de jogadores no mercado internacional no seio da Requerente seria dispendiosa, pelo que a alternativa de proceder à contratação de jogadores, por intermédio de agentes, constitui uma legítima opção de gestão da Requerente não sindicável pela AT, sendo também inequívoco que os gastos foram efetivos e incorridos em conexão com a atividade desportiva desenvolvida, pelo que se verifica a conexão necessária com a realização de “rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora”, conforme previsto no artigo 23.º, n.º 1 do Código do IRC.

Aliás, a celebração dos contratos de intermediação estava dependente de uma obrigação de resultado, apenas ocorrendo se se concretizasse a contratação dos jogadores, e bem assim o pagamento pelos serviços prestados.

As operações encontram-se comprovadas do ponto de vista documental, pois foram celebrados contratos de intermediação com as empresas agentes e também Contratos de Trabalho Desportivo com os jogadores. Nestes últimos é expressamente mencionado se houve intervenção de agentes dos jogadores na contratação e, em caso afirmativo, estes são devidamente identificados.

No que se refere ao facto de os Contratos de Trabalho Desportivo com os jogadores serem celebrados na mesma data dos Acordos de intermediação firmados com os agentes, não se pode acompanhar a conclusão retirada pela AT de que não era possível que os serviços de intermediação existissem pois não havia amplitude temporal suficiente. Como foi explicado e está adquirido nos autos, os contactos com os agentes eram previamente realizados por via telefónica ao nível máximo [do presidente], e os serviços de intermediação prestados na sequência de acordo verbal.

A formalização por escrito do Acordo num determinado dia não significa a inexistência de atividade de intermediação anterior. Interessa recordar que na maioria expressiva dos casos, os agentes e jogadores eram estrangeiros, originários de países distantes, pelo que a outorga presencial dos contratos era compreensivelmente remetida para o momento em que o jogador, em processo de contratação, chegava a Portugal, para dar início à sua colaboração com a Requerente.

Situação idêntica, embora respeitante a outro exercício [2012], foi apreciada na Decisão Arbitral relativa ao processo n.º 347/2016-T, de 24 de janeiro de 2017, que de seguida se acompanha. O Tribunal chegou aí à mesma conclusão: foram prestados serviços concretos à Requerente pelos agentes e esses serviços estão conexcionados com a sua atividade, não resultando da prova produzida que *“em qualquer dos casos, tenham sido os jogadores que impuseram a presença dos agentes a quem a Requerente efetuou pagamentos, nem que a Requerente tivesse celebrado qualquer contrato ou efetuado qualquer pagamento relacionado com a representação dos jogadores”*.

A única questão que nesta matéria resta dilucidar prende-se com a alegada dupla atuação dos agentes que, de acordo com a AT, estavam simultaneamente mandatados pelos jogadores e pela Requerente, configurando “dupla representação” proibida pela legislação aplicável, circunstância em que somente seria devida ao agente a remuneração por uma das partes (pelo jogador), sendo o gasto indedutível na esfera da Requerente.

Dada a similitude de algumas situações, agregam-se, de seguida, por categorias de análise as que apresentam as mesmas características.

B. C..., II..., SS...

Apesar de os Contratos de Trabalho Desportivo¹¹ destes jogadores referirem de forma expressa, numa cláusula dedicada, que foram celebrados sem a intervenção de agentes em representação dos jogadores, a AT deduz que se trata de uma afirmação sobre a qual recai fundada dúvida, por circularem na internet e nos media informações de que os jogadores em causa teriam por empresários os indivíduos identificados (K..., KK... e VV...) precisamente como representantes das pessoas coletivas (sociedades) que tinham agido como intermediários da Requerente.

O facto de poder existir proximidade entre os representantes desses intermediários e os jogadores, e certamente existiria alguma, pois os agentes foram contratados pela Requerente para intervirem na contratação desses jogadores, está longe de significar que no negócio concreto estivessem a agir (em sentido jurídico próprio) em representação dos jogadores e não da Requerente. Acresce a falta de rigor e fiabilidade das fontes indicadas, por si só, desacompanhadas de indícios complementares, para extrair a conclusão de que os agentes também haviam sido mandatados (numa aceção necessariamente jurídica) pelos jogadores, desempenhando um duplo papel, quando nos contratos celebrados ficou consignado, por escrito, o contrário.

Além do mais, a Requerente não mandatou os indivíduos em causa, pessoas físicas, mas sim sociedades, não se confundindo uma pessoa coletiva com os indivíduos que a representam. A desconsideração da personalidade jurídica que a posição da AT encerra é desprovida de suporte legal, pois não resulta da aplicação de qualquer mecanismo anti fraudatório, norma anti-abuso, ou da demonstração de acordo simulatório.

Na esteira da Decisão Arbitral n.º 347/106-T “os artigos 22.º, n.º 2, e 24.º n.º 1, da Lei n.º 28/98, de 26 de junho, apenas proíbem que as pessoas singulares ou coletivas que exercem

¹¹ No caso de SS... consta dos autos o “Contrato de Cessão Temporária de Direitos Federativos”.

a atividade de empresário desportivo sejam remuneradas e ajam em nome e por conta de mais que uma parte na relação contratual, situação que não se verifica quando intervêm simultaneamente uma pessoa coletiva que age no interesse e por conta de uma sociedade desportiva e uma pessoa singular que representa o jogador.”

No tocante à questão temporal de os contratos de intermediação e de trabalho terem sido assinados no mesmo dia, remete-se para as considerações *supra*.

Em conclusão, como assinalado na Decisão Arbitral n.º 347/2016 “*não há fundamento para concluir que a Requerente pagou serviços de representação do jogador*”. Deste modo, atenta a efetividade dos serviços prestados à Requerente, pelos seus agentes, na contratação dos jogadores, os inerentes gastos devem ser fiscalmente dedutíveis. A correção promovida pela AT enferma, assim, de erro sobre os pressupostos de facto e de direito e deve ser anulada.

C. L..., O..., EE..., RR...

Este conjunto de casos difere do anterior apenas na circunstância de os Contratos de Trabalho Desportivo terem sido celebrados com a intervenção de um agente em representação dos jogadores, facto que é mencionado no respetivo clausulado.

A AT constatou que os agentes dos jogadores, pessoas físicas, eram os representantes das sociedades que a Requerente contratou para intermediar a aquisição dos direitos desportivos e económicos dos jogadores, pelo que considerou ocorrer dupla representação.

Contudo, como acima salientado, importa não confundir as pessoas coletivas com os seus representantes, pessoas físicas. Trata-se de entidades distintas, por um lado as sociedades que agiram no interesse e por conta da Requerente, por outro lado, as pessoas singulares que agiram em representação do jogador, não existindo no processo elementos que permitam inferir que a atividade desenvolvida pela sociedade intermediária é a mesma que a título individual foi desenvolvida por um seu representante legal em prol do jogador, pelo que estamos fora da hipótese normativa dos artigos 22.º, n.º 2, e 24.º, n.º 1, da citada Lei n.º 28/98.

Por outro lado, como assinala a Decisão Arbitral n.º 347/2016-T, “*a eventualidade de os regulamentos da FIFA serem mais exigentes e por razões de transparência proibirem situações de possíveis conflitos de interesses entre representantes de jogadores e dos clubes que os contratam é irrelevante, para efeitos de IRC, pois aqueles regulamentos não produzem efeitos fora da esfera desportiva.*”

O que se atesta com base na factologia provada é que a Requerente procedeu aos pagamentos acordados às sociedades intermediárias que inequivocamente intervieram na contratação dos jogadores que passaram a integrar o seu plantel. Mais, que essas sociedades não tinham poderes de representação dos jogadores, pelo que os pagamentos que lhes foram efetuados não eram por aqueles devidos, estando desprovida de pressupostos a conclusão de cabia aos jogadores e não à Requerente proceder a esses pagamentos.

À face do exposto, é inaplicável o artigo 45.º, n.º 1, alínea c) do Código do IRC, pelo que se conclui pela invalidade da correção efetuada pela AT, no segmento em análise, por falta de comprovação de dupla representação por parte dos agentes (sociedades) contratados pela Requerente.

T...

Esta situação é em tudo similar à que antecede com uma única diferença relevante, que se prende com o facto de o agente do jogador, pessoa individual, ser sócio da sociedade que prestou à Requerente os serviços de intermediação na contratação do jogador, não tendo, contudo, funções de administração nem poderes de representação da sociedade.

São aqui plenamente aplicáveis as considerações *supra*, para as quais se remete, sendo que, além do mais, dado que o agente do jogador não dispunha de poderes para vincular a sociedade contratada pela Requerente como intermediária no negócio, a alegação de dupla representação é ainda menos plausível.

D. EEE... (EEE...)

Nesta situação, o representante da sociedade contratada pela Requerente para intermediar a contratação do jogador, é uma pessoa física distinta do empresário do jogador, não se verificando qualquer conexão deste último à referida sociedade.

No entanto, a AT entendeu que o agente da Requerente (sociedade unipessoal) agiu em representação do jogador e não daquela, porque o empresário do jogador emitiu procuração a favor do representante da sociedade agente da Requerente para os assuntos e negociações referentes a este atleta, permitindo, designadamente, evitar uma deslocação a Portugal para assinatura do contrato.

Como também se conclui no processo arbitral n.º 347/2016-T, não há fundamento para a conclusão retirada pela AT, pois dos próprios termos em que esta descreve a situação se conclui que não foi o jogador que impôs a sua presença nas negociações, não existindo a mínima evidência de que a sociedade agente da Requerente (e/ou o seu representante) tivesse agido em representação do jogador, não existindo qualquer relação perceptível entre estas entidades, razão pela qual a correção em casa enferma de erro sobre os pressupostos de facto.

PP...

A dupla representação invocada pela AT resulta neste caso de situação similar às duas primeiras acima escrutinadas. Aqui, a AT obteve a informação, disponibilizada pela internet, de que o agente do jogador era fundador e presidente da sociedade que agenciou a Requerente na contratação deste jogador.

A diferença à face dos demais casos não é significativa e reside no facto de o agente do jogador – pessoa física – nem sequer ter representado a dita sociedade intermediária nos contratos outorgados com a Requerente. Vale, neste âmbito, por maioria de razão, o argumento de que a AT labora em erro ao confundir a pessoa coletiva com os indivíduos que a representam,

sendo que, na situação vertente, o agente do jogador nem sequer agiu como representante da sociedade que intermediou a operação por banda da Requerente.

E. EM SÍNTESE,

A factualidade descrita permite inferir que os gastos com a contratação dos jogadores foram incorridos no âmbito da atividade da Requerente, razão pela qual passam o teste da indispensabilidade constante do artigo 23.º, n.º 1 do Código do IRC e não consubstanciam encargos incidentes sobre terceiros, *in casu*, sobre os jogadores, pelo que é ilegítimo, quer o seu enquadramento como “dupla representação”, quer a sua subsunção no artigo 45.º, n.º 1, alínea c) do Código do IRC.

Por outro lado, não se julga afastada a presunção de veracidade das declarações do sujeito passivo (Requerente), em virtude de a AT não ter logrado demonstrar os respetivos pressupostos legais, *i.e.*, indícios fundados de que os elementos declarados não refletem ou impedem o conhecimento da matéria tributável real da Requerente, nos termos do artigo 75.º, n.º 2, alínea a) da LGT.

Tratando-se de matéria de incidência fiscal, submetida ao princípio da legalidade, não se afigura relevante aferir da validade dos critérios enunciados na Circular n.º 15/2011 da DGCI, que, como refere a Requerente, não tem efeito vinculativo para os contribuintes.

Por fim, em consonância com o decidido no processo n.º 347/2016-T, interessa notar que se tivesse ocorrido dupla representação, as despesas com os contratos de intermediação apenas poderiam ser pagas pelos jogadores, sendo, para tanto, indiferente “*que o representante do jogador também tenha prestado serviços à entidade desportiva que o contrata, pois resulta do n.º 1 do artigo 24.º que, a serem remunerados esses serviços, a remuneração incumbe ao jogador.*”. Neste sentido, não se subscreve a argumentação subsidiária da Requerente vertida nos pontos 118 a 151 do ppa.

4.2. REVERSÃO DE AMORTIZAÇÃO

A Requerente opõe-se à correção positiva ao lucro tributável de IRC do valor correspondente à reversão, no período de 2011, dos encargos [amortização] referentes a um Acordo celebrado no exercício anterior (2010) com a ZZ... para rentabilização dos direitos desportivos e económicos do jogador B..., no montante de € 112.500,00, valor que representa a quarta parte da remuneração total prevista no contrato, que se previa vigorar por quatro épocas.

O mencionado contrato foi revogado por mútuo acordo com expressa menção de que não tinha produzido quaisquer efeitos, ficando ainda assente que não chegou a ser efetuado pagamento algum por parte da Requerente e nada sendo devido entre as partes. O regime de retroatividade da revogação é, aliás, o que resulta linearmente do artigo 434.º do Código Civil que, neste caso, foi corroborado por declaração das partes no acordo revogatório.

Conforme sustenta a Requerida, esta reversão devia ter dado origem ao reconhecimento de um rendimento por parte da Requerente, o que se demonstrou não ter ocorrido, dado que esta não contabilizou a importância em causa em nenhuma conta de rendimentos (da classe 7 do Sistema de Normalização Contabilística – “SNC” – aprovado pelo Decreto-lei n.º 158/2009, de 13 de julho), designadamente na conta #76.1 “*Reversões. De depreciações e de amortizações*”, pelo que não foi afetado positivamente, e devia tê-lo sido, o resultado líquido do período e o resultado fiscal.

Efetivamente, quando da contabilização da amortização a Requerente reconheceu o correspondente gasto, para efeitos contabilísticos e fiscais, deduzindo esse valor à sua matéria coletável e reduzindo, portanto, a base de incidência de IRC. A posterior anulação dos efeitos do contrato, que gerou a reversão da amortização, devia ter originado, de forma idêntica, a reversão da dedução do gasto para efeitos fiscais, ou seja, a consideração do acréscimo desse valor ao lucro tributável, reconhecendo-se, para efeitos contabilístico-fiscais, o rendimento de € 112.500,00. Porém, tal não sucedeu, pois a Requerida constatou que esse lançamento não foi efetuado nas contas de rendimentos da Requerente no exercício de 2011 e esta não juntou,

apesar de solicitada para o efeito por este Tribunal, qualquer evidência de ter relevado contabilisticamente a reversão em contas de resultados.

A Requerente ficou assim beneficiada com uma dedução fiscal, que não reverteu, da amortização de um “ativo” (que acabou por não se materializar na sua esfera), relativamente ao qual não incorreu em quaisquer encargos.

Por outro lado, as circunstâncias e fundamentos descritos foram enunciados com clareza no RIT, do qual se extrai que a Requerente omitiu o reporte fiscal da reversão da referida amortização, que deve ser acrescida ao seu lucro tributável. Omissão que a Requerente acaba por reconhecer no ponto 278 do ppa: *“É isso o que ocorre no caso dos autos: o contrato produziu os seus efeitos em 2010 – e depois, em 2011 ao cessar, implica que em 2011 e no futuro já não se releva contabilist[ic]a e fiscalmente [...]”*.

A AT explicita, além do mais, a forma como devia ter sido reportada essa reversão, indicando as contas contabilísticas respetivas, que resultam do sistema de contas em vigor (SNC), sendo que, nesta matéria, vigora o singelo princípio da dependência¹² entre a fiscalidade e a contabilidade. Dito de outro modo, a matéria de incidência do IRC é o lucro tributável determinado com base na contabilidade, de acordo com o preceituado no artigo 17.º, n.º 1 do Código do IRC.

Este raciocínio foi inequivocamente compreendido pela Requerente, que o rebate com veemência, mas sem razão, incorrendo em erro quando refere que *“a lei fiscal não prevê a reversão de amortizações”*. Ora, a lei fiscal remete, como acima salientado, para a determinação contabilística do rendimento e o regime contabilístico contempla uma conta específica para lançar os rendimentos derivados da reversão de amortizações (#76.1). Assim, o Código do IRC operou a receção da metodologia de determinação contabilística dos rendimentos das sociedades (ressalvadas as correções que o próprio Código prevê e que nesta matéria inexistem)

¹² Esta dependência é parcial, em função dos ajustamentos previstos no Código do IRC.

pelo que os rendimentos derivados da reversão de amortizações são fiscalmente relevantes e devem ser computados para efeitos do lucro tributável, para o que o artigo 17.º, n.º 1 do Código do IRC constitui habilitação legal necessária e suficiente.

À face do exposto, conclui-se que não assiste razão à Requerente na alegação de que a correção vertente é ilegal por errónea apreensão dos factos e por erro de direito, tendo a AT satisfeito o ónus que sobre si recaía de demonstrar que, com referência ao exercício de 2011, não foi contabilizada em contas de resultados a reversão do gasto de amortizações do jogador B..., e aplicando corretamente as normas pertinentes.

Soçobra também a Requerente na arguição do vício de falta de fundamentação formal. Como preconiza o Acórdão do STA, de 9 de maio de 2018, processo n.º 0572/17, “[s]e a fundamentação das correções operadas pela AT e que determinaram as liquidações adicionais impugnadas, exprime, em termos claros, suficientes, congruentes e inteligíveis, o critério legal e a motivação das mesmas, fica cumprida a dupla função de controlo endógeno e exógeno da legalidade de tais atos tributários e não ocorre insuficiência de fundamentação.” In casu, estes requisitos foram observados, bem como o disposto no artigo 77.º, n.ºs 1 e 2 da LGT, pelo que a liquidação de IRC impugnada não padece, neste segmento, dos vícios invalidantes que a Requerente lhe aponta.

4.3. GASTOS NÃO ACEITES RELATIVOS A DIREITOS DE IMAGEM DE JOGADORES

O fundamento das correções efetuadas à matéria coletável de IRC da Requerente é, neste ponto, a não indispensabilidade dos gastos incorridos com a aquisição dos direitos de imagem individual de dois jogadores proeminentes, C... e D..., por ter sido entendido que não houve qualquer exploração comercial da imagem dos jogadores justificativa dos encargos assumidos, não tendo sido “*encontrados quaisquer rendimentos auferidos em consequência da exploração dos direitos de imagem individual dos jogadores em questão.*”

Está assim em causa a interpretação e aplicação do critério de indispensabilidade dos gastos consagrado no artigo 23.º, n.º 1 do Código do IRC, na versão vigente à data dos factos (2011).

É hoje consensual que a concretização da cláusula geral da indispensabilidade dos gastos não implica um juízo de oportunidade e mérito sobre a realização dos mesmos, nem uma causalidade necessária entre custos e proveitos – cf. TOMÁS CANTISTA TAVARES, “Da Relação de Dependência Parcial entre a Contabilidade e o Direito Fiscal na Determinação do Rendimento Tributável das Pessoas Coletivas: Algumas Reflexões ao Nível dos Custos”, *Ciência e Técnica Fiscal* n.º 396, Outubro-Dezembro 1999, pp. 131 a 133, e “A Dedutibilidade dos Custos em Sede de IRC”, *Fisco* n.º 101/102, janeiro de 2002, p. 40, e ANTÓNIO MOURA PORTUGAL, “A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa”, Coimbra Editora, 2004, pp. 243 e ss..

Tal noção, como consta da fundamentação do Acórdão do STA (pleno), processo n.º 049/11, de 15 de junho de 2011, tem de ser interpretada como “*um conceito indeterminado de necessário preenchimento casuístico, em resultado de uma análise de perspetiva económica empresarial, na perceção de uma relação de causalidade económica entre a assunção de um custo e a sua realização no interesse da empresa, atento o objeto societário do ente comercial em causa, sendo vedadas à Administração Fiscal atuações que coloquem em crise o princípio de liberdade de gestão e autonomia da vontade do sujeito passivo*”.

Em sentido coincidente, o Acórdão do STA de 24 de setembro de 2014, processo n.º 0779/12, declara que “*o entendimento que a doutrina e a jurisprudência têm vindo a adotar para efeito de averiguar da indispensabilidade de um custo (cfr. art. 23.º do CIRC na redação em vigor em 2001), a AT não pode sindicat a bondade e oportunidade das decisões económicas da gestão da empresa, sob pena de se intrometer na liberdade e autonomia de gestão da sociedade*” e que “*um custo será aceite fiscalmente caso, num juízo reportado ao momento em que foi efetuado, seja adequado à estrutura produtiva da empresa e à obtenção de lucros, ainda que se venha a revelar uma operação económica infrutífera ou economicamente ruínosa, e a*

AT apenas pode desconsiderar como custos fiscais os que não se inscrevem no âmbito da atividade do contribuinte e foram contraídos, não no interesse deste, mas para a prossecução de objetivos alheios (quando for de concluir, à face das regras da experiência comum que não tinha potencialidade para gerar proveitos).”

A AT compulsou também, em reforço do seu entendimento de não dedutibilidade dos encargos suportados com a aquisição dos direitos de imagem dos jogadores, a Circular n.º 17/2011, de 19 de maio de 2011, que, porém, por não ser de fonte legislativa e dada a sua natureza regulamentar, não será aqui objeto de análise.

Resultou da prova produzida que a Requerente tinha vários patrocinadores que pretendiam beneficiar da visibilidade dos jogadores mais mediáticos em ações de promoção dos seus produtos, pelo que os contratos de patrocínio continham cláusulas que impunham a disponibilização desses jogadores.

Os jogadores C... e D..., pelo seu *curriculum* e projeção internacional, foram considerados fundamentais pela Requerente para os eventos e solicitações dos patrocinadores, pelo que aquela optou pela aquisição dos direitos de imagem (individual) destes atletas para o período em que foram contratados. Esta decisão permitia assegurar o cumprimento das obrigações decorrentes dos contratos de patrocínio celebrados que representavam uma expressiva parcela dos rendimentos anuais da Requerente – 40% – e propiciava a fidelização dos patrocinadores e a obtenção de novos patrocinadores, tendo os jogadores sido efetivamente utilizados em ações promocionais diversas, dos patrocinadores e do próprio Clube. Por outro lado, preveniam-se situações em que esses jogadores mais proeminentes se associassem a marcas concorrentes dos patrocinadores.

Não restam dúvidas de que os gastos foram incorridos no interesse social e no âmbito da atividade da Requerente, condições necessárias, mas também suficientes para que se julgue satisfeito o teste da indispensabilidade, previsto no artigo 23.º, n.º 1 do Código do IRC¹³.

¹³ Importa notar que as correções realizadas pela AT não têm por fundamento o abuso ou a simulação, pelo que o que foi acima referido não se altera pelo facto de os direitos de imagem terem sido cedidos previamente pelos

Sobre esta matéria já se pronunciou a Decisão Arbitral n.º 347/2016-T, em relação aos mesmos contratos e jogadores, embora respeitante ao exercício seguinte, com fundamentação e decisão idênticas às que *supra* se perfilham. Em síntese, como aí decidido, “*tem de se concluir que as correções efetuadas relativas à aquisição de direitos de imagem, que assentaram na irrelevância daqueles direitos para a obtenção de proveitos ou manutenção da fonte produtora enfermam de vício de erro sobre os pressupostos de facto*”, pelo que devem ser nessa parte anuladas.

4. 4. IMPUTAÇÃO DE JUROS EM OPERAÇÕES COM ENTIDADES RELACIONADAS

A Requerente, que é detida em 36% pelo Clube, concedeu a este último, apoios financeiros por via de empréstimos não remunerados. Não vem controvertido que esta cedência gratuita de fundos, na origem do ajustamento à matéria tributável da Requerente por parte da AT, teve como intervenientes entidades em situação de relações especiais, de acordo com os critérios definidos no artigo 63.º, n.º 3 do Código do IRC, pelo que se enquadra no âmbito subjetivo da norma de incidência que consagra o princípio de plena concorrência ou “*arm’s length*” (o n.º 1 do citado artigo), na sequência das orientações ou “*Guidelines*” que têm sido adotadas pela OCDE.

Verificados os referidos pressupostos, importa determinar o preço de plena concorrência, de acordo com a metodologia desenvolvida no âmbito da OCDE e recebida pelo direito interno, que postula a comparabilidade das transações utilizadas como referencial com as operações efetuadas pelas entidades relacionadas. É fundamental que a realidade comparada e a comparável comunguem de idênticas propriedades ou “*fatores de comparabilidade*”, ou no caso de essa comparabilidade ser parcial, que seja viável realizar os ajustamentos necessários em ordem a assegurá-la.

jogadores a sociedades que, por seu turno, os voltaram a ceder à Requerente, nem de terem sido os próprios jogadores que assinaram os contratos de cedência em representação dessas sociedades, dentro da liberdade e autonomia privada que lhes assiste.

Neste âmbito, compulsa-se o artigo 63.º do Código do IRC, na redação aplicável em 2009 (anterior à dada pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro), que dispõe o seguinte:

“Artigo 63.º

Preços de transferência

1 – Nas operações comerciais, incluindo, designadamente, operações ou séries de operações sobre bens, direitos ou serviços, bem como nas operações financeiras, efetuadas entre um sujeito passivo e qualquer outra entidade, sujeita ou não a IRC, com a qual esteja em situação de relações especiais, devem ser contratados, aceites e praticados termos ou condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis.

2 – O sujeito passivo deve adotar, para a determinação dos termos e condições que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes, o método ou métodos suscetíveis de assegurar o mais elevado grau de comparabilidade entre as operações ou séries de operações que efetua e outras substancialmente idênticas, em situações normais de mercado ou de ausência de relações especiais, tendo em conta, designadamente, as características dos bens, direitos ou serviços, a posição de mercado, a situação económica e financeira, a estratégia de negócio, e demais características relevantes dos sujeitos passivos envolvidos, as funções por eles desempenhadas, os ativos utilizados e a repartição do risco.

3 – Os métodos utilizados devem ser:

- a) O método do preço comparável de mercado, o método do preço de revenda minorado ou o método do custo majorado;*
- b) O método do fracionamento do lucro, o método da margem líquida da operação ou outro, quando os métodos referidos na alínea anterior não possam ser aplicados ou, podendo sê-lo, não permitam obter a medida mais fiável dos termos e condições que entidades independentes normalmente acordariam, aceitariam ou praticariam.*

4 – Considera-se que existem relações especiais entre duas entidades nas situações em que uma tem o poder de exercer, direta ou indiretamente, uma influência significativa nas decisões de gestão da outra, o que se considera verificado, designadamente, entre:

- a) *Uma entidade e os titulares do respetivo capital, ou os cônjuges, ascendentes ou descendentes destes, que detenham, direta ou indiretamente, uma participação não inferior a 10% do capital ou dos direitos de voto;*

[...]

13 – A aplicação dos métodos de determinação dos preços de transferência, quer a operações individualizadas, quer a séries de operações, o tipo, a natureza e o conteúdo da documentação referida no n.º 6 e os procedimentos aplicáveis aos ajustamentos correlativos são regulamentados por portaria do Ministro das Finanças.”

A Portaria n.º 1446-C/2001, de 21 de dezembro veio, em observância do princípio de plena concorrência, detalhar os critérios de determinação dos métodos adequados ao apuramento do “preço de mercado” e os fatores de comparabilidade. Estabelece esta Portaria de Regulamentação, com relevo para a situação *sub iudice*:

“Artigo 4.º

Determinação do método mais apropriado

1 – [...]

2 – Considera-se como método mais apropriado para cada operação ou série de operações aquele que é suscetível de fornecer a melhor e mais fiável estimativa dos termos e condições que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados numa situação de plena concorrência, devendo ser feita a opção pelo método mais apto a proporcionar o mais elevado grau de comparabilidade entre as operações vinculadas e outras não vinculadas e entre as entidades selecionadas para a comparação, que conte com melhor qualidade e maior quantidade de informação disponível para a sua adequada justificação e aplicação e que implique o menor número de ajustamentos para efeitos de eliminar as diferenças existentes entre os factos e as situações comparáveis.

3 – Duas operações reúnem as condições para serem consideradas comparáveis se são substancialmente idênticas, o que significa que as suas características económicas e financeiras relevantes são análogas ou suficientemente similares, de tal modo que as diferenças existentes entre as operações ou entre as empresas nelas intervenientes não são suscetíveis de

afetar de forma significativa os termos e condições que se praticariam numa situação normal de mercado ou, sendo-o, é possível efetuar os necessários ajustamentos que eliminem os efeitos relevantes provocados pelas diferenças verificadas.

[...]

Artigo 5.º

Fatores de comparabilidade

Para efeitos do artigo anterior, o grau de comparabilidade entre uma operação vinculada e uma operação não vinculada deve ser avaliado, tendo em conta, designadamente, os seguintes fatores:

- a) As características específicas dos bens, direitos ou serviços que, sendo objeto de cada operação, são suscetíveis de influenciar o preço das operações, em particular as características físicas, a qualidade, a quantidade, a fiabilidade, a disponibilidade e o volume de oferta dos bens, a forma negocial, o tipo, a duração, o grau de proteção e os benefícios antecipados pela utilização do direito e a natureza e a extensão dos serviços;*
- b) As funções desempenhadas pelas entidades intervenientes nas operações, tendo em consideração os ativos utilizados e os riscos assumidos;*
- c) Os termos e condições contratuais que definem, de forma explícita ou implícita, o modo como se repartem as responsabilidades, os riscos e os lucros entre as partes envolvidas na operação;*
- d) As circunstâncias económicas prevaletentes nos mercados em que as respetivas partes operam, incluindo a sua localização geográfica e dimensão, o custo da mão-de-obra e do capital nos mercados, a posição concorrencial dos compradores e vendedores, a fase do circuito de comercialização, a existência de bens e serviços sucedâneos, o nível da oferta e da procura e o grau de desenvolvimento geral dos mercados;*
- e) A estratégia das empresas, contemplando, entre os aspetos suscetíveis de influenciar o seu funcionamento e conduta normal, a prossecução de atividades de pesquisa e desenvolvimento de novos produtos, o grau de diversificação da atividade, o controle do risco, os esquemas de penetração no mercado ou de manutenção ou reforço de quota e, bem assim, os ciclos de vida dos produtos ou direitos;*

f) *Outras características relevantes quanto à operação em causa ou às empresas envolvidas.*

Artigo 6.º

Método do preço comparável de mercado

1 – A adoção do método do preço comparável de mercado requer o grau mais elevado de comparabilidade com incidência tanto no objeto e demais termos e condições da operação como na análise funcional das entidades intervenientes.

[...]"

Neste quadro, com base no pressuposto de que o razoável seria que entre entidades independentes os empréstimos fossem remunerados, a AT procedeu à determinação do “preço” de plena concorrência da operação, ou, dito de outro modo, de uma taxa de juro de mercado, utilizando o método do preço comparável de mercado (MPCM).

A questão, única, que a Requerente suscita a este respeito, prende-se com a ilegalidade dos parâmetros de apuramento e de quantificação do preço de plena concorrência da transação por parte da AT, que utilizou como comparáveis três créditos bancários “ativos” da Requerente, dois vigentes em 2011, com spread de taxa de 1,5%, e um cujo contrato de mútuo apenas foi celebrado em 2012 e que, portanto, não existia em 2011, com spread de taxa de 8,5%. Calculou-se um spread correspondente à média ponderada de cada empréstimo pelo valor do saldo médio em dívida, que se cifrou num spread médio de 2,9725%.

Todavia, como assinala a Requerente, o terceiro spread, de 8,5%, reporta-se a um mútuo bancário que só foi constituído em 2012, pelo que não existe comparabilidade temporal. Os comparáveis têm de referir-se à data dos factos, às condições de mercado de financiamento num dado momento que é o da operação para a qual se procura um referencial independente.

A utilização da taxa de juro de um financiamento posterior, aferida por condições de mercado de exercícios posteriores (2012), com diferenças expressivas à face dos comparáveis que foram identificados no próprio ano objeto de análise, 2011, sem qualquer nota explicativa

ou justificação sobre a sua eventual aplicabilidade a outro ano, afigura-se arbitrária e não preenche o requisito do “*grau mais elevado de comparabilidade*”, exigido pelo artigo 6.º, n.º 1 da citada Portaria. Aliás a diferença de spreads entre o ano 2011 e o ano 2012 – no primeiro caso de 1,5% e no segundo de 8,5% – constitui um facto-índice de falta de comparabilidade das condições de mercado e/ou dos empréstimos em causa que, provavelmente, nem através de ajustamento seria colmatável, no sentido de eliminados os efeitos relevantes provocados pelas diferenças entre eles.

Nestes termos, verifica-se erro na quantificação efetuada por parte da AT, pelo que a liquidação impugnada deve ser anulada nesta parte. Quanto ao alegado vício de fundamentação invocado pela Requerente, afigura-se que o mesmo não se verifica, pois o raciocínio decisório, o *iter* cognoscitivo e valorativo constam do RIT e foram apreendidos pela Requerente. A falta de fundamentação da correção vertente é substantiva, respeita aos seus pressupostos materiais, e não formal, de externalização das razões que lhe subjazem.

5. JUROS COMPENSATÓRIOS

A ilegalidade da liquidação, na parte em que vai anulada, implica, na mesma medida, a anulação dos correspondentes juros compensatórios.

Dispõe nesta matéria o artigo 35.º, n.º 1 da LGT que determina que os juros compensatórios são devidos “*quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária*”.

Na situação vertente, o ato tributário de liquidação de IRC (e Derrama) que originou o valor de imposto a pagar é parcialmente inválido por vício de violação de lei por erro nos pressupostos, gerador de anulabilidade. Deste modo, quanto à parte anulada não se verifica o pressuposto constitutivo da obrigação de juros compensatórios, pois não foi retardada a liquidação de imposto (IRC e Derrama) que fosse devido.

Porém, quanto aos dois segmentos do ato tributário que se mantêm válidos e que respeitam, por um lado, à correção de IRC não impugnada (aceite pela Requerente) dos gastos desconsiderados pela AT por dupla representação dos jogadores H... e B..., e, por outro lado, à reversão da amortização (do passe) do jogador B..., em que a Requerente decaiu, são devidos os juros compensatórios liquidados.

Neste ponto não é de acolher a posição da Requerente de que a sua atuação se baseou em interpretações plausíveis da lei fiscal e que, portanto, não se poderia associar à mesma um juízo de censura nessa conduta.

Desde logo, no primeiro caso, relativo à dupla representação de dois jogadores, não está propriamente em causa uma questão de interpretação da lei, mas uma conduta claramente proibida que a Requerente não podia ignorar, pois o agente/empresário era mencionado na sua dupla qualidade (de agente do jogador e de agente da Requerente) em contratos outorgados pela própria Requerente.

No segundo caso, também se afigura que a omissão de lançamento nas contas contabilísticas de rendimentos da reversão de amortizações, constitui uma clara violação das regras contabilísticas, e não consubstancia questão que se coloque no patamar da dúvida hermenêutica. A Requerente omitiu um dever legal, conduta que é censurável nos termos e para os efeitos do artigo 35.º da LGT, não podendo beneficiar da jurisprudência por si invocada (Acórdãos do STA de 16 de dezembro de 2012, processo n.º 0587/10, e de 19 de novembro de 2008, processo n.º 0325/08).

Improcede nesta parte, a pretensão da Requerente.

6. EM SÍNTESE

Pelos motivos expostos, conclui-se pela ilegalidade parcial do(s) ato(s) tributário(s) liquidação de IRC, Derrama e juros compensatórios impugnado(s), na parte em que respeita(m): (i) à correção de gastos por alegada dupla representação relativa a dez jogadores¹⁴; (ii) a gastos não aceites de aquisição de direitos de imagem; e (iii) à imputação de juros ao abrigo do regime de preços de transferência, por violação dos artigos 23.º, n.º 1, 45.º, n.º 2, alínea c), 17º, n.º 1 e 63.º, todos do Código do IRC, o que determina a sua anulação parcial, em conformidade com o disposto no artigo 135.º do Código do Procedimento Administrativo (CPA) aplicável à data dos factos, por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea d) do RJAT.

De igual modo devem, na mesma medida, ser anulados parcialmente os despachos de indeferimento do Recurso Hierárquico e da Reclamação Graciosa que confirmaram tais atos tributários de liquidação de IRC, Derrama e correspondentes juros compensatórios.

* * *

Por fim, importa referir que foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras ou cuja apreciação seria inútil.

¹⁴C..., L..., O..., T..., EEE..., PP..., EE..., II..., RR..., SS... .

V. DECISÃO

De harmonia com o *supra* exposto, acordam os árbitros deste Tribunal Arbitral em julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral e declarar a **ilegalidade parcial** da liquidação de IRC (incluindo Derrama e juros compensatórios) n.º 2015..., do exercício de 2011, que vai anulada nos segmentos referentes à (i) não dedutibilidade de gastos de contratação de dez jogadores¹⁵; (ii) à não dedutibilidade dos gastos de aquisição de direitos de imagem e (iii) à imputação de juros por aplicação do regime de preços de transferência; desvalor que se comunica, pelas mesmas razões e medida, aos despachos de indeferimento da Reclamação Graciosa e do Recurso Hierárquico que confirmaram tais atos.

Tudo com as legais consequências,

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € **267.879,70**, indicado pela Requerente e não contraditado pela Requerida – cf. artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT, aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a) do RJAT e do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

Notifique-se.

Lisboa, 13 de setembro de 2019

O Tribunal Arbitral Coletivo,

¹⁵ Identificados na nota que antecede.

Alexandra Coelho Martins

Rui Duarte Morais

Américo Brás Carlos
(vencido, conforme declaração de voto)

DECLARAÇÃO DE VOTO

1 - Subcrevo inteiramente o douto Acórdão na parte em que desatende a pretensão da Requerente relativa a:

- a) Violação de caso julgado;
- b) Inutilidade parcial da lide;
- c) Reversão dos gastos de amortização no âmbito do contrato para promoção do jogador B...;
- d) Obrigação de juros compensatórios.

2 - Subcrevo, de igual modo, o douto Acórdão na parte em que desatende a pretensão da Requerida relativa a:

- a) Gastos suportados, para efeitos de IRC, com a aquisição dos direitos de imagem dos jogadores C... e D...;
- b) Imputação de juros, nos termos do artigo 63º do CIRC, em operação com a entidade relacionada G...(clube);
- c) Gastos suportados pelos serviços de «descoberta» do jogador O... e na contratação dos jogadores C..., I..., SS... e EEE... .

3 – Divirjo, contudo, do douto Acórdão na parte em que decidiu a dedutibilidade fiscal dos gastos com a contratação dos jogadores L..., T..., PP... , EE... e RR... .

Para avaliar desta dedutibilidade, entendo fundamental começar por questionar quais os serviços prestados à Requerente que justificariam os pagamentos em causa. Em face dos contratos juntos aos autos, verifico que, excepto no caso do jogador O..., a Requerente, quando acordou com a entidade a quem pagou os serviços, já tinha identificado, em concreto, o jogador

que queria contratar. Há outro serviço prestado, para além do que é próprio de um agente de jogadores?

No articulado dos respetivos contratos repete-se a seguinte fórmula ou similar: «A primeira outorgante (*a Requerente*) pretende contratar o jogador (*segue-se o nome*) e para isso recorreu aos serviços prestados pela segunda outorgante». Tendo presente que a Requerente já tinha nomeado o jogador a contratar, certamente depois do prévio trabalho de recolha de informação, não identifiquei ao longo do processo outros serviços que pudessem ser prestados à Requerente, para além dos que são inerentes ao agente de cada jogador. E os serviços do agente de jogador, como se verá, só podem ser pagos pelo próprio jogador.

O conjunto de relações existentes entre as entidades intermediárias contratadas e os agentes dos jogadores - sociedades com gerentes, administradores, diretores ou sócios que são a pessoa física agente do respetivo jogador – reforça a convicção de que os únicos serviços prestados pela entidade intermediária foram apenas os que correspondem à atividade de agente do jogador. De tantas entidades suscetíveis de levar a cabo a atividade de *scouting* a Requerente escolheu entidades com ligações societárias à pessoa singular agente do jogador respetivo.

É sabido que o *scouting* – tarefa com cujo *outsourcing* a Requerente justifica o recurso àquelas entidades intermediárias - é uma tarefa de prospeção num universo amplo e plural, muitas vezes à parte dos agentes de jogadores.

Parte da divergência com o douto Acórdão assenta também no diferente entendimento da relevância das normas pertinentes do Regulamento FIFA sobre os agentes dos jogadores em vigor desde 01.01.2008 (*FIFA Player's Agents Regulation*) e da Lei n.º 28/98, de 26 de Junho (Regime Jurídico do Contrato de Trabalho Desportivo).

Sobre a vigência do mencionado Regulamento FIFA no âmbito das entidades federadas na Federação Portuguesa de Futebol, suponto-me nas conclusões do Acórdão da Relação de Lisboa de 14 de outubro de 2008 (proc. n.º 7929/2008-7). As normas daquele Regulamento não são regras do Estado, mas, como “normas corporativas” são fonte de direito (art. 1.º do Código Civil) e, em oposição ao entendimento exarado no Acórdão do Processo CAAD n.º 347/2016-

T, impõem-se aos agentes desportivos -empresários, clubes e atletas - da área do futebol. O artigo 19 daquele Regulamento dispõe sobre os direitos e obrigações dos agentes de jogadores e, em minha opinião, dele resulta, designadamente, dos seus números 1, 4 e 8, a chamada “proibição de dupla representação”¹⁶. Proibição essa que a Requerente reconheceu existir e ter consequências tributárias, aceitando a correção fiscal relativa à contratação dos jogadores H... e B... .

Também o nº 2 do artigo 22º do Regime Jurídico do Contrato de Trabalho Desportivo dispõe «A pessoa que exerça a actividade de empresário desportivo só pode agir em nome e por conta de uma das partes da relação contratual» e «...só podem ser remuneradas pela parte que representam».

Nos casos dos jogadores C..., II... e SS..., a Requerida não provou a efetiva participação de um agente do jogador na respetiva contratação, de modo a pôr em causa a declaração da sua inexistência constante no clausulado dos contratos de trabalho desportivo. Não posso, assim, concluir por uma “dupla representação” a que a correção do artigo 45º, nº 1, alínea c) do CIRC se arrime.

No que respeita ao jogador EEE... não logrou a Requerida estabelecer uma ligação adequada entre a entidade a quem a Requerente pagou e o agente do jogador. Na linha do Acórdão, a procuração passada por este ao representante daquela entidade é insuficiente para tal.

Assim sendo, com todo o respeito pela opinião que fez vencimento, entendo que as importâncias pagas pela Requerente na contratação dos jogadores L..., T...¹⁷, PP..., EE... e RR..., são encargos que caberiam aos jogadores e não seriam suscetíveis de ser fiscalmente deduzidas (artigo 45º, nº 1, alínea c) do CIRC).

¹⁶ «...Payment shall be made exclusively by the client of the players' agent directly to the players' agent»; «...A players' agent may only represent the interests of one party per transaction».

¹⁷ Quem assina como agente do jogador é o gerente da entidade a quem a Requerente pagou.

Por esta divergência parcial lavrei o presente voto de vencido.

Lisboa, 13 de setembro de 2019

Américo Brás Carlos