

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 29/2019-T

Tema: IRC. IVA; Cedência de direitos de transmissão televisiva; Contrato de intermediação; Suplementos energéticos.

DECISÃO ARBITRAL

Acordam em tribunal arbitral

I – Relatório

1. A..., pessoa coletiva n.º..., com sede no ..., ..., n.º..., ..., vem requerer a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, para apreciar a legalidade dos actos de liquidação de IRC e IVA referentes aos anos de 2014, 2015 e 2016, requerendo ainda a condenação da Autoridade Tributária no pagamento de juros indemnizatórios.

Fundamenta o pedido nos seguintes termos.

O procedimento inspectivo é nulo, porquanto, em contraposição com os artigos 23.º e 27.º do Regime Complementar de Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT), a Autoridade Tributária omite as razões e motivos de selecção do sujeito passivo como entidade inspecionada, além de não ter dado a conhecer os fins da ação inspectiva e não ter fundamentado a alteração do âmbito da inspeção de parcial para geral em relação ao IRC nos períodos de tributação de 2014 e 2015.

No que se refere à não dedutibilidade para efeitos de IRC e de IVA de gastos realizados com a intermediação de empresários desportivos com a contratação de jogadores e treinadores,

o relatório de inspecção tributária é omissivo quanto aos factos concretos e os fundamentos jurídicos em que se baseiam as correcções aritméticas em sede de imposto, e, no que concerne à correcções operadas por desconsideração das despesas com alojamento e refeições, incorre igualmente em falta de fundamentação, porquanto não são indicadas, de forma concreta e individualizada, as razões pelas quais se entende que essas despesas, que se encontram relacionadas no Anexo V, estão indevidamente documentadas.

O pagamento da quantia de € 3.000.000,00 resultante da cedência de direitos de transmissão televisiva de jogos, que a Autoridade Tributária considera, à luz do princípio da especialização dos exercícios, deverem ter sido contabilizados como rendimento do exercício de 2015, não respeita a um prémio de assinatura do contrato, mas constitui um adiantamento do valor acordado relativamente às seis primeiras épocas desportivas. E, por outro lado, o diferimento da tributação do rendimento nada tem que ver com um planeamento fiscal abusivo, destinado a evitar um agravamento do imposto, sendo que a imputação do rendimento ao ano de 2015 seria até mais vantajosa para a Requerente, que se viu obrigada a efectuar em 2016 um aumento de capital no valor de €1.186.000,00 que não seria necessário realizar se pudesse registar o montante de € 3.000.000,00 no anterior período de tributação.

Acresce que o princípio da especialização dos exercícios deve ser interpretado em articulação com o princípio da justiça, nada obstando a que possa ocorrer a imputação a um exercício de custos referentes a exercícios anteriores, desde que não resulte de omissões voluntárias e intencionais, com vista a operar a transferência de resultados entre exercícios.

Quanto à recusa do direito à dedução, em sede de IVA, dos custos incorridos com intermediários na contratação de jogadores, a Requerente refere que desde que se comprove a emissão de factura relativa ao serviço prestado, ainda que não preencha todos os requisitos formais, o imposto suportado no correspondente *input* é dedutível, sob pena de haver violação do princípio da neutralidade do imposto.

No que se refere à materialidade das operações, importa reter que, em regra, as contratações de jogadores são propostas pelos próprios empresários desportivos, que apresentam os termos e condições do contrato e encetam negociações com os atletas e os clubes

detentores dos passes, pelo que as facturas emitidas correspondem a serviços efectivamente prestados.

Em relação à aquisição dos direitos de inscrição desportiva do jogador B..., a Requerente acordou com a empresa C... o pagamento de 20% do valor total líquido que venha a resultar da rescisão unilateral do contrato de trabalho por parte do jogador ou de uma transferência deste para um terceiro clube. No caso, a entidade adquirente do jogador impôs como condição que o jogador se encontrasse livre, pelo que a solução encontrada pelas partes foi a de revogar o contrato de trabalho celebrado entre a Requerente e o atleta para assegurar a concretização da transferência, da qual resultou um rendimento de € 65.000,00 sobre que incidiu o pagamento de uma remuneração ao agente desportivo de 20%, conforme o acordo estipulado entre as partes.

No caso da transferência da equipa técnica de S..., não houve por parte do clube adquirente qualquer exigência de revogação prévia da relação laboral, mas essa relação cessou por mútuo acordo, o que não obistou a uma efectiva prestação de serviços por parte do intermediário D..., que a Requerente se obrigou a remunerar pela quantia de € 30.000,00.

A Requerente celebrou ainda um contrato de prestação de serviços, para as épocas desportivas de 2015/2016 a 2018/2019, com a E..., empresa que se dedica à prospecção de jogadores em diversos países da Europa e da América do Sul, pelo qual se obrigou a pagar as importâncias de € 25.000,00, € 25.000,00, € 10.000,00 e € 10.000,00, em cada uma das referidas épocas desportivas, tendo em execução desse contrato indicado os jogadores F..., G... e H..., que vieram a celebrar contratos de trabalho com a Requerente. Em igualdade de circunstâncias, a Requerente contabilizou um gasto com as despesas de prospecção/intermediação com a empresa I... com a contratação dos jogadores J..., K... e L... . Não podendo afirmar-se, em qualquer desses casos, que os serviços não tenham sido efetivamente prestados e que o custo incorrido no pagamento da contrapartida não constitua um gasto dedutível para efeitos fiscais.

No que se refere à alienação dos direitos desportivos sobre o atleta M..., foi a empresa N..., B.V. que veio dar a conhecer o interesse de um clube suíço na aquisição do jogador, tendo sido exigido por esse contacto o pagamento de uma comissão, pelo que também neste caso se verifica a efectividade dos serviços prestados.

Tratando-se de aquisição de serviços que foram efectivamente prestados o correspondente custo constitui um gasto dedutível para efeitos fiscais nos termos do disposto no artigo 23.º do Código de IRC, havendo também direito à dedução do IVA incorrido.

Relativamente a gastos suportados com alojamento e refeições, a Autoridade Tributária não questiona a realização das despesas, nem a sua indispensabilidade para a obtenção de rendimentos sujeitos a imposto, e apenas discute aspectos formais dos documentos de suporte, quando é certo que todas as despesas se encontram tituladas por facturas ou por documentos que identificam e discriminam a operação. Constatando-se através da documentação que os gastos correspondem a refeições diárias de vários jogadores da Equipa A e da Equipa B e a serviços de catering prestados antes e/ou após a realização dos jogos, bem como a refeições de elementos da equipa técnica e da Administração da SAD e dos departamentos desportivos. Encontrando-se também comprovadas as despesas incorridas com o alojamento de jogadores e seus empresários desportivos no período da negociação dos contratos, bem como as despesas relacionadas com viagens pagas a jogadores e empresários desportivos em vista à assinatura de contratos ou para obtenção do visto de entrada dos atletas em Portugal, ou ainda para permitir a deslocação de familiares dos jogadores ou providenciar pelo tratamento de assuntos pessoais.

É assim ilegal a desconsideração desses gastos por inobservância dos requisitos definidos no n.º 4 do artigo 23.º do Código do IRC, aplicável por remissão do artigo 23.º-A, n.º 1, alínea c), do Código do IRC.

A Requerente discute ainda a legalidade do ajustamento dos prejuízos fiscais deduzidos em 2016 por efeito das correcções técnicas efectuadas em relação aos períodos de tributação de 2014 e 2015.

A Autoridade Tributária excluiu ainda o direito à dedução de IVA relativamente a despesas incorridas com a aquisição de suplementos energéticos, que se destinam a ser fornecidos aos atletas, por considerar que se trata de despesas respeitantes a alimentação e que, como tal, se encontram abrangidas pelo disposto no artigo 21.º, n.º 1, alínea d), do Código do

IVA. No entanto, os suplementos energéticos são indicados para melhorar o estado anímico dos atletas e repor a energia quando estes se encontrem sujeitos atividade desportiva intensa, servindo para potenciar a *performance* dos jogadores e os resultados desportivos, pelo que integram os custos normais dos clubes desportivos, relacionando-se com o exercício da sua própria actividade, pelo que não podem considerar-se incluídos no regime de excepção ao direito de dedução.

A Autoridade Tributária, na sua resposta, referindo-se aos vícios formais do procedimento inspectivo, sustenta que as normas dos artigos 23.º e 26.º do RCPITA são disposições de carácter geral que não consagram quaisquer formalidades específicas que devam ser observadas num concreto procedimento, sendo que, no caso, foram cumpridas as disposições que regulam a marcha do procedimento, mormente as constantes dos artigos 44.º e 49.º, mediante o envio de carta aviso que contém todos os elementos respeitantes à identificação do sujeito passivo e o âmbito e extensão da inspecção. Por outro lado, o relatório de inspecção tributária especifica o motivo, o âmbito e incidência temporal da acção inspectiva, assim como fundamenta devidamente o alargamento do âmbito da inspecção, ao invocar a existência de factos que necessitam de análise e enquadramento em sede de outros impostos.

Quanto à legalidade substantiva das correcções promovidas pela inspecção tributária, a Administração refere que em 2015 foi celebrado entre a Requerente e a O... SARL, um contrato para a aquisição da licença dos direitos de transmissão televisiva, por um período de 10 épocas, a partir de 2018/2019, no valor de € 7.000.000,00, por cada época, mas que previa o pagamento antecipado de um prémio de assinatura no montante global de € 3.000.000,00, pelo que esse montante constitui rendimento imputável ao período de tributação de 2015, à luz do princípio da especialização dos exercícios. Devendo entender-se que não tem aplicação ao caso o princípio da justiça, na medida em que a imputação a um ano económico de rendimentos obtidos em exercícios anteriores apenas se justificaria se resultasse de uma omissão ou erro involuntário, e não quando se traduz num diferimento orientado por razões de gestão empresarial.

No que respeita à correcção incidente sobre gastos por prestação de serviços de intermediação, a sua não dedutibilidade para efeitos fiscais deve-se ao facto de não existir qualquer evidência comprovativa de os serviços terem sido efectivamente prestados. Relativamente ao jogador B..., não ocorreu uma alienação dos direitos económicos e desportivos do atleta, mas antes uma revogação do contrato de trabalho, que originou uma indemnização a favor da Requerente de € 65.000,00. Como também no que se refere à transferência da equipa técnica, em que houve lugar à revogação por acordo mútuo do contrato de trabalho, não sendo possível identificar os serviços de intermediação que possam ter sido prestados pela empresa P..., Unipessoal, Lda. que auferiu a remuneração de € 30.000,00. Quanto aos gastos relacionados com o contrato celebrado com a E..., Ltda., que em 2015 ascenderam a € 25.000,00, em que se faz menção à indicação de três jogadores para ulterior contratação, a Requerente não logrou apresentar, a solicitação dos inspectores, cópias dos relatórios detalhados sobre as suas capacidades físicas, técnicas e táticas dos jogadores em vista ao seu ingresso no clube. Não havendo também qualquer evidência justificativa da prestação de serviços de prospecção e intermediação de jogadores pela I..., UK, que originou o pagamento de € 157.500,00 a esta empresa. Em relação à transferência do jogador M... para um clube suíço, constata-se que a N..., BV, a quem foi paga uma percentagem do valor da transferência, representava a entidade adquirente do passe do jogador, não resultando claro que tipo de serviços tenham sido efectivamente prestados a título de intermediação.

Em conclusão, embora os gastos suportados com empresários desportivos na intermediação em operações de transferências de jogadores ou de equipas técnicas, ou pela actividade de prospecção e observação de jogadores, se encontram comprovados através da emissão de facturas, não é possível reconhecer a sua correlação com a actividade da Requerente, na medida em que não resultam cabalmente demonstrados os serviços concretos que tenham sido prestados nesse âmbito.

No que concerne a despesas incorridas com alojamento e refeições, os documentos justificativos da sua realização não preenchem os requisitos exigidos pelos n.ºs 3 e 4 do artigo 23.º do Código do IRC, visto que esses documentos, embora identifiquem as equipas

desportivas que efectuaram as deslocações e os estabelecimentos hoteleiros ou de restauração, não indicam a quantidade de refeições servidas nem a duração da estadia, assim como não referem o motivo da deslocação nem a identidade dos beneficiários, não permitindo a adequada a identificação dos bens adquiridos ou dos serviços utilizados, pelo que se trata de encargos enquadráveis na alínea c) do n.º 1 do artigo 23.º-A desse diploma.

Por outro lado, o relatório de inspecção tributária descreve os concretos factos e fundamentos que sustentam as correções, de forma coerente e sustentada, sendo inteiramente compreensíveis para um destinatário normal as razões que determinaram a desconsideração para efeitos fiscais dos gastos declarados.

A Requerente contesta ainda a não dedução do IVA em relação a facturas emitidas pela Q..., no valor de € 13.231,96, referentes à aquisição de suplementos energéticos destinados aos atletas, argumentando que tais despesas têm carácter estritamente profissional e constituem gastos normais da actividade do clube. O argumento, no entanto, não obsta a que esse tipo de suplementos devam ser incluídos no conceito de “despesas respeitantes a alimentação”, para efeito do disposto no artigo 21.º, n.º 1, alínea d), do Código do IVA, pelo que se encontram excluídos do direito à dedução.

Conclui pela improcedência do pedido arbitral.

2. No seguimento do processo, foi realizada a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, que se destinou à produção de prova testemunhal indicada pelas partes, tendo-se determinado na sequência o prosseguimento para alegações por prazo sucessivo. Por efeito do decurso do prazo para alegações, tornou-se inviável a preparação da decisão arbitral no prazo inicialmente previsto, pelo que foi o prazo prorrogado por dois meses nos termos do artigo 21.º, n.º 2, do RJAT.

Em alegações, as partes reafirmaram as suas anteriores posições quanto às questões de fundo e à matéria de prova.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos regulamentares.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral colectivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes foram oportuna e devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 26 de Março de 2019.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

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

O processo não enferma de nulidades e não foram invocadas exceções.

Cabe apreciar e decidir.

II - Fundamentação

Matéria de facto

4. Os factos relevantes para a decisão da causa que poderão ser tidos como assentes são os seguintes.

A) A Requerente foi alvo de um procedimento inspetivo externo de âmbito parcial, com referência aos períodos de tributação de 2014 e 2015, titulado pelas ordens de serviço OI 2017... e OI 2017..., com início em 4 de Outubro de 2017, tendo em vista verificar os documentos contabilísticos relacionados com transmissões de ativos intangíveis (passes de jogadores);

B) No decurso da ação inspetiva, o inspetor tributário formulou uma proposta de alteração do âmbito parcial em âmbito geral do seguinte teor: “ Na sequência do procedimento inspetivo em curso ao SP A..., NIPC..., credenciado pelas ordens de serviço com os n.ºs OI2017... e OI2017..., ao IRC dos períodos de 2014 e 2015, respetivamente, poderão existir factos que necessitam de análise e enquadramento em sede de outros impostos, pelo que se solicita a alteração do âmbito das referidas ordens de serviço para âmbito geral.”

C) A proposta obteve despacho de concordância do Diretor de Finanças Adjunto, com data de 27 de Novembro de 2017, que foi notificado ao sujeito passivo por ofício de 27 de Fevereiro de 2018;

D) Na sequência da informação recolhida no âmbito da ação de inspeção sob a ordem de serviço OI 2017..., foi desencadeado um procedimento inspetivo incidente sobre o IVA, credenciado pela ordem de serviço OI 2018..., com início em 16 de Agosto de 2018, visando a correção do IVA deduzido no primeiro semestre de 2016 em encargos suportados com refeições e alojamento, incluindo despesas com suplementos enérgicos no montante de € 13.231,96 (PA, págs. 865-875);

E) Na sequência da informação recolhida no âmbito das ações de inspeção realizadas sob as ordens de serviço OI2017... e OI2017..., foi desencadeado um procedimento inspetivo incidente sobre o IRC, credenciado pela ordem de serviço OI 2018..., com início em 17 de Outubro de 2017, tendo em vista o reajustamento

dos prejuízos fiscais dedutíveis em 2016 em face das correções técnicas efetuadas relativamente aos períodos de tributação de 2014 e 2015;

F) O relatório de inspeção tributária elaborado no âmbito da ação inspetiva realizada sob as ordens de serviço OI 2017... e OI 2017... determinou as seguintes correções aritméticas:

- acréscimo do lucro tributável, em IRC, relativamente ao ano de 2015 em resultado do contrato de aquisição de direitos de transmissão televisiva celebrado com a O..., em 7 de Dezembro de 2015, por não ter sido registado como rendimento, nesse ano, a quantia de € 3.000.000,00 atribuída a título de prémio de assinatura;
- acréscimo do lucro tributável, em IRC, relativamente ao ano de 2015, no montante de € 157.500,00, por prestação de serviços de intermediação;
- acréscimo do lucro tributável, em IRC, no montante de € 51.595,02, no ano de 2014, e de € 122.728,64, no ano de 2015, relativamente a encargos suportados com alojamento e refeições;

G) As correções encontram-se fundamentadas, em síntese, nos seguintes termos:

Contrato de aquisição de direitos televisivos:

III – 4 O...

86. Pelo exposto anteriormente, podemos concluir que o contrato:

86.1. Estipula uma forma de prémio de assinatura, pago antecipadamente ao início do contrato, nos períodos económicos de 2015 (dois milhões de euros) e 2016 (um milhão de euros), pela vinculação do SP a ceder os direitos de transmissão dos jogos do clube à O..., uma antecipação nos recursos financeiros do SP, igualmente pelo direito de preferência sobre o incumprimento contratual ao contrato em vigor no período, no montante de 3.000.000,00 €. Este montante foi faturado pelo SP, conforme referido anteriormente, logo existe documentação vinculativa da operação.

86.2 Determina o pagamento de 7.000.000,00€ pela cedência dos direitos televisivos por cada época desportiva a partir de 2018-2019, não ficando claro

do contrato se inclui a verba já recebida pela vinculação ao contrato, o que vem reforçar o facto referido no ponto anterior.

87. No período de 2015-2016 ou seja, na data da realização do contrato, o SP pode estimar com fiabilidade o montante de 3.000.000,00€ a receber pela assinatura do contrato (recebeu 2.000.000,00 no período económico de 2015 e os benefícios económicos futuros do período de 2016 estão definidos contratualmente).

88. Desta forma, o montante de 3.000.000,00€ deveria ter sido reconhecido contabilisticamente a crédito numa conta de rendimentos no período de 2015, e debitado pelo mesmo valor na respetiva conta de cliente, reconhecendo o recebimento no respetivo momento (em 2015 no valor de 2.000.000,00), anulando o saldo em dívida do cliente.

89. Assim, ao invés de um diferimento dos rendimentos, o regime da periodização económica previsto no SNC determina o acréscimo dos rendimentos no período de 2015, pelo que o SP deveria ter reconhecido em rendimentos do período de 2015 o valor de 3.000.000,00 €, refletindo a sua posição económica real (1.000.000,00 € por acréscimo de rendimentos do período).

90. Face aos factos referidos anteriormente, o SP diferiu a tributação dos rendimentos auferidos (na data do procedimento inspetivo ainda não foram reconhecidos e sujeitos a tributação), pela omissão contabilística dos rendimentos no desempenho económico do período de 2015, facto que tem que ser refletido na determinação do rendimento tributável, pelo que será de acrescer ao lucro tributável, no campo 752 (Linha em Branco) do quadro 7 da modelo 22 do período de 2015, o montante de 3.000.000,00€.

Prestação de serviços de intermediação:

III – 8.5 A C... – B...

134. A empresa C... . NIPC..., faturou ao SP A..., através da factura 28/2014 de 2014-10-20, o montante de 20.000,00 €, a que acresceu o IVA no valor de 4.600,00 € (que o SP deduziu). conforme Anexo VIII - Folha 1, relativo à “receita pertencente a C... (20% conforme acordo de 28/08/2013) por força da concretização da transferência definitiva do jogador B... do A... para o clube turco R... .

135. Da apreciação ao contrato mencionado na fatura (Anexo VIII - Folhas 2 a 5) verificamos que:

135.1. No ponto D pode ler-se que, como forma de compensação futura ao jogador e a C..., o clube pagaria uma parte do valor recebido numa futura venda dos direitos federativos, desportivos e económicos do jogador.

135.2 As três partes, A..., C... e atleta, acordaram (conforme cláusula 1.^a do acordo) que no caso de alienação ao pelo clube dos direitos federativos, desportivos e económicos do jogador durante o contrato, o clube obriga-se a pagar:

135.2.1. 5% do valor total líquido recebido por essa alienação ao jogador;

135.2.2. 20% do valor total líquido recebido por essa alienação à C..., valor que acrescerá IVA à taxa legal em vigor;

135.2.3. Segundo o acordo, entende-se por "valor total líquido" a receita que venha a resultar da rescisão do contrato de trabalho por parte do jogador ou de uma transferência deste (...).

135.3 No entanto verificamos que não existiu uma alienação dos direitos económicos e desportivos do atleta. mas antes uma revogação do contrato de trabalho em 7 de Agosto de 2014, que se junta cópia no Anexo VIII - Folhas 6 e 7. Neste verificamos que:

135.3.1 As partes aceitaram em declarar, por mútuo acordo, a revogação do contrato de trabalho a partir dessa data;

135.3.2. Pela revogação do contrato, o jogador aceitou pagar uma indemnização ao A... no valor líquido de 65.000,00 €. Comprovamos o pagamento da indemnização pelo atleta ao clube;

135.3.3. A rescisão só seria válida no caso de o jogador celebrar um contrato de trabalho com um clube estrangeiro com período mínimo de 3 épocas,

135.3.4. Pela rescisão, o A... ficou com 13% dos direitos económicos do jogador no caso de venda a um terceiro clube.

136. Em resposta à notificação citada anteriormente (Anexo VII - Folhas 4 a 11), o SP referiu que “A contratação do atleta pela A... foi assessorada pela empresa à C...”. A título de remuneração foi acordado entre as partes que o A... pagaria à “C...” o equivalente a 20% do valor líquido de uma futura transferência do atleta. Posteriormente o clube turco R... manifestou o interesse em contratar o referido atleta, mas na condição deste se encontrar livre. A solução encontrada pelas partes foi revogar o contrato de trabalho celebrado entre a A... e o atleta. obrigando-se este a pagar ao A... a quantia de 65.000,00 € pela revogação antecipada do contrato de trabalho. Deste montante e em face do acima exposto a “C...” detinha 20% do valor líquido.

137. Tal como referido anteriormente no ponto 134, a C..., em caso de alienação dos direitos desportivos do atleta, tinha 20% do valor líquido, o que não aconteceu, pois, o atleta rescindiu contrato com o clube, pagando-lhe uma indemnização. Pelo que a fatura emitida pela C... não tem substância económica pois refere uma transferência definitiva do atleta, facto que não ocorreu.

138. Estamos assim em face de uma indemnização paga pelo atleta ao A... pela revogação do contrato de trabalho. Se a forma assumida na fatura fosse a repartição do valor da indemnização, o atleta teria que pagar à empresa C..., e desta forma o gasto suportado pelo SP não seria dedutível nos termos do disposto na alínea f) do n.º 1 do artigo 23.º-A do CIRC, uma vez que se trataria de "outros tributos que incidam sobre terceiros que o sujeito passivo não esteja legalmente obrigado a suportar".

139. Implicações em sede de IRC:

139.1. Em resposta à notificação citada anteriormente, o SP afirmou que, pelo pagamento da indemnização, o jogador se encontrava livre (sem contrato com o clube), e que dos 65.000,00 € pagos pelo atleta, 20% pertenceriam à C... .

139.2. Verificamos que foi acordado entre o jogador e o clube. o pagamento da indemnização, não existiu a alienação dos direitos desportivos e económicos do atleta.

139.3. O jogador não pagou ao empresário desportivo, e se tivesse que pagar uma indemnização ao mesmo, não o poderia fazer através do clube, pois era entre as partes que não o A... .

139.4. O jogador não foi transferido a título oneroso para qualquer clube conforme contratualizado.

139.5. Por outro lado, não foi apresentada prova inequívoca de serviços efetivamente prestados pelo empresário desportivo (que não o que foi referido pelo SP), nos termos de um contrato de representação

139.6. Desta forma, face ao referido anteriormente e no ponto III - 8.1 a III - 8.4, o gasto mencionado na fatura não é aceite fiscalmente nos termos do n.º 1 do art.º 23º do CIRC, pelo que será de acrescentar ao campo 752 (linha em branco) da declaração modelo 22 do período de 2014 o valor de 20.000,00 €.

140. Implicações em sede de IVA:

140.1. As indemnizações, que sancionem o atraso na execução de uma obrigação contratual ou, em geral, a lesão de qualquer interesse, sem carácter remuneratório porque não remuneram qualquer operação, antes se destinam, a reparar um dano porque não tem subjacente uma transmissão de bens ou prestação de serviços, não são tributáveis em sede de IVA (este entendimento consta, igualmente, do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 31-10-2012 – Processo 01158/11).

140.2. A doutrina entende, no que respeita à tributação de indemnizações que no caso de sancionarem "... e lesão de qualquer interesse sem carácter remuneratório porque não remuneram qualquer operação, antes se destinam a reparar um dano, não são tributáveis em IVA, na medida em que não têm subjacente uma transmissão de bens ou uma prestação de serviços." (conforme informação n.º 2367, de 1993-09-20, da DSCA do SIVA).

140.3. Assim, são tributáveis em IVA as indemnizações que tenham subjacente uma transmissão de bens ou prestação de serviços, e, como tal, configuram uma contraprestação a obter do adquirente de uma operação sujeita a imposto.

140.4. Pelo contrário, se as indemnizações sancionam a lesão de qualquer interesse, sem carácter remuneratório porque não remuneram qualquer operação, antes se destinam a reparar um dano, não são tributáveis em IVA, na medida em que não tem subjacente uma transmissão de bens ou prestação de serviços.

140.5. Nestes termos, não é dedutível o IVA suportado no valor 4.000,00€, nos termos do elencado na alínea a) do n.º 1 do artigo 19º e do artigo 20º do CIVA, pelo que será de subtrair o valor declarado no campo 24 (Outros Bens e Serviços) da declaração periódica de IVA do mês de dezembro do ano de 2014 (período em que foi deduzido o imposto).

III – 8.6 D...- Equipa Técnica de S...

141. A empresa P...- Unipessoal Lda., NIPC ..., faturou ao SP A..., através da fatura 1/26 de 2016-03-11, o montante de 30.000,00€, a que acresceu o IVA no valor de 6.900,00 € (que o SP deduziu), conforme Anexo IX - Folha 1, relativo a "Serviços prestados na intermediação da transferência da equipa técnica, equipa A, do A...".

142. Pela análise ao contrato de prestação de serviços que se junta no Anexo IX - Folhas 2 a 4, celebrado em 2015-06-15, podemos referir que:

142.1. Na cláusula primeira é referido que a P... prestou serviços ao A... na transferência dos treinadores de futebol profissional para o T... .

142.2. "pelos serviços mencionados na cláusula anterior não resultou para a A... qualquer tipo de obrigação laboral resultante da revogação dos respetivos contratos de trabalho ou outra".

143. No entanto, pela revogação do contrato de trabalho a termo (Anexo IX- Folhas 5 e 6), assinada em 2015-06-10, verificamos que as partes revogaram, por mútuo acordo, o contrato de trabalho a partir de 2015-06-10.

144. Mais, podemos verificar que o A... foi "compensado pela revogação por mútuo acordo do contrato de trabalho do treinador" pelo clube adquirente dos serviços da equipa técnica do treinador S..., materializada na factura n.º 2/82 de 2015-06-19 (conforme se junta no Anexo IX - Folha 7).

145. Em resposta à notificação citada anteriormente, o SP não juntou qualquer evidência justificativa dos serviços efetivamente prestados.

146. Pela verificação da fatura, esta menciona que se tratam da aquisição de serviços prestados na intermediação da transferência da equipa técnica do A..., quando de facto existiu uma revogação por acordo mútuo, do contrato de trabalho da equipa técnica, pelo que os serviços materializados na fatura não têm substância económica.

147. Assim, e por não existir evidência dos serviços efetivamente prestados pelo empresário desportivo, nos termos de um contrato de representação, face ao referido anteriormente e nos pontos III – 8.1 a III – 8.4, são efetuadas as seguintes correções de natureza fiscal:

147.1. Em sede de IRC:

147.1.1. O gasto suportado pela aquisição dos “serviços” mencionados na fatura não é aceite fiscalmente nos termos do n.º 1 do art.º 23º do CIRC, pelo que será de acrescer o valor de 30.000,00€ ao campo 752 (linha em branco) da declaração modelo 22 do período de 2015.

147.1.1.2 Para verificação do enquadramento da operação em sede de IVA, face ao referido no ponto 7, foi criada a proposta de inspeção n.º 2018... .

III – 8.7. E...

148. A SAD contratou serviços de prospeção e observação de jogadores à empresa E... Ltda (sediada no Brasil), cujo gasto do período de 2015, contabilizado na conta 6229006, foi no valor de 25.000,00€ (com contrato para as épocas desportivas seguintes), conforme se verifica no Anexo X – Folhas 2 a 6, é referido que “no âmbito da execução deste contrato já foram indicados pela E...” os seguintes jogadores:

148.1. F...;

148.2. G...

148.3. 148.1. H....

149. Na notificação efetuada ao SP (Anexo VII – Folhas 4 a 11), solicitaram-se cópias dos “relatórios detalhados de jogadores sobre as suas capacidades físicas, técnicas e táticas com vista a uma eventual contratação por parte da A...” referidos no contrato e na fatura.

150. Assim, e dado que quem reconhece e declara determinados encargos, deve estar em condições de deter ou poder reunir todos os elementos / documentos probatórios sobre as operações que os justificam (necessidade, adequação, ou a produção do resultado), o sujeito passivo foi notificado para comprovar que os gastos suportados foram incorridos no interesse de A..., na prossecução das suas atividades.

151. Em resposta à notificação citada anteriormente, o SP não juntou qualquer evidência justificativa dos serviços efetivamente prestados (conforme Anexo VII – Folhas 12 a 16). Deste modo, o sujeito passivo não detém qualquer elemento de prova a corroborar que foram prestados quaisquer serviços ao A... .

152. Assim, por não existir evidências dos serviços efetivamente prestados, nos termos de um, contrato de representação, face ao referido anteriormente e nos pontos III . 8.1 a III – 8.4, são efetuadas as seguintes correções de natureza fiscal:

152.1. Em sede de IRC:

152.1.1. O gasto suportado pela aquisição dos “serviços” mencionados na fatura não é aceite fiscalmente nos termos do n.º 1 do art.º 23º do CIRC, pelo que será de acrescer o valor de 25.000,00€ ao campo 752 (linha em branco) da declaração modelo 22 do período de 2015.

III – 8.8. N... B.V. – M...

153. O A... alienou os direitos económicos e desportivos do atleta M... para o U... (U...) da Suíça. Pela transferência do atleta:

153.1. Verificou-se que a empresa V... faturou 10% do valor da transferência do jogador (Anexo XI – Folhas 1) relativo à intermediação (acordo de prestação de serviços celebrado em 2015-01-02 constante da fatura, que se junta no Anexo XI - Folhas 2 a 5). No contrato é identificado que o intermediário que representa o clube comprador exige 45% do valor da transferência.

153.2. Foi identificado um acordo com a empresa N... B.V. (Anexo XI – Folhas 6 e 7), sociedade sediada em Malta, relativo a “honorários” correspondentes a 45% do valor da transferência do jogador, no valor de 675.000,00€ (45% x 1.500.000,00€), do A... para o U..., contabilizados pelo SP através da fatura que se junta no Anexo XI – Folha 8. A fatura foi paga no dia 2015-06-26 por transferência bancária, tendo sido acionada a convenção para evitar a dupla tributação, por apresentação ao SP da declaração modelo 21-RFI devidamente preenchida, que se encontra arquivada em papéis de trabalho.

153.3. Como tal, o SP foi notificado para conformar que a empresa N... representou o U..., ou qual foi o serviço prestado ao A..., remetendo todos os documentos justificativos dos serviços adquiridos, no sentido de clarificar inequivocamente a natureza dos serviços adquiridos justificativos do montante efetivamente pago.

154. Em resposta à notificação citada anteriormente (Anexo VII – Folhas 12 a 16), o SP referiu que “o A... contratou o atleta tendo sido assessorado para o efeito pelo intermediário, W... . A título de remuneração pelos serviços prestados, o A... acordou com aquele intermediário que lhe pagaria o equivalente a 45% do valor

líquido de uma futura transferência. Posteriormente, o referido intermediário informou a A... que tinha a sua atividade organizada na empresa “V...”, com a qual toda a relação comercial e fiscal passaria a ser desenvolvida. Mais tarde, a A... recebeu uma proposta para adquirir os direitos do atleta em questão por 1.500.000,00€ sendo exigência do intermediário que apresentou tal proposta (a empresa N..., BV) receber o equivalente a 45% do valor proposto para a referida transferência. Em face dessa exigência e no sentido de viabilizar o negócio o A... renegociou com o intermediário W... a quem teria que pagar o equivalente a 45% pelos serviços prestados aquando da contratação do atleta, aceitando este a reduzir aquele percentual para 10%”.

155. Na notificação efetuada (anexo VII – Folhas 4 a 11), foi solicitado ao SP que identificasse inequivocamente os serviços prestados pela empresa N... ao A... . De acordo com os contratos, este intermediário representou o clube adquirente na negociação do passe do atleta, pelo que não representou ou prestou serviços ao SP no negócio.

156. Pelo exposto, tendo sido colocada em causa a presunção da veracidade declarativa caberia ao sujeito passivo o ónus da prova de que os encargos contabilizados corresponderiam inequivocamente a serviços prestados ao A... e, caso fosse provada a sua existência, que corresponderiam a encargos incorridos no interesse da A... para a obtenção dos seus rendimentos.

157. Donde, o sujeito passivo deveria poder, antes de mais, comprovar que o gasto contabilizado correspondia a um serviço efetivamente prestado ao A... e, para o efeito, exibir documentos probatórios das negociações, relatórios preparados, faxes, correspondência trocada, reuniões agendadas com o intermediário, pois, não existem provas de que foi prestado um serviço ao A..., designadamente, quando existem evidências do serviço, a existir, ter sido prestado ao adquirente e não ao SP.

158. Desta forma, o gasto suportado pelo sujeito passivo fica gravemente inquinado na dedutibilidade fiscal do mesmo, uma vez que não foi incorrido no interesse da A... na prossecução das suas atividades.

159. Nestes termos porque o sujeito passivo incorreu num gesto que não comprovou corresponder, efetivamente, a um serviço prestado em representação do A..., este não pode ser fiscalmente dedutível, uma vez que não é inequivocamente comprovado que foi incorrido no interesse da A... para a realização dos seus rendimentos, de acordo com o previsto no n.º 1 do artigo 23º do CIRC.

160. Por outro lado, uma vez que fica comprovado que o intermediário representou o clube adquirente, nos termos do disposto na alínea f) do n.º 1 do art.º 23-A do CIRC, não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação, “outros tributos que incidam sobre terceiros que o sujeito passivo não esteja legalmente obrigado a suportar”

161. Assim, face ao referido anteriormente e nos pontos III – 8.1 a III 8.4, são efetuadas as seguintes correções de natureza fiscal:

161.1. Em sede de IRC:

161.1.1. o gasto suportado pela aquisição dos “serviços” mencionado na fatura não é aceite fiscalmente nos termos do n.º 1 do art.º 23º e da alínea f) do n.º 1 do art.º 23-A do CIRC, pelo que será de acrescer o valor de 875.000,00€ ao campo 752 (linha em branco) da declaração modelo 22 do período de 2014.

III – 8.9. I...

162. Foi contabilizado um gasto relativo a despesas de prospeção / intermediação na conta 6229096, com a empresa I... Lda no valor de 157.500,00€, por serviços prestados por acordo celebrado:

162.1. Em 2015-08-15, no valor de 47.500,00€ (Anexo VI – Folhas 1 e 2), com referência ao jogador J... .

162.2. Em 2015-08-01, no valor de 30.000,00€ (Anexo VI – Folhas 3 e 4), relativo ao jogador K...;

162.3. Em 2015-07-01, no valor de 80.000,00€ (Anexo VI – Folhas 5 e 6), com referência ao jogador L... .

163. Assim, e dado que quem reconhece e declara determinados encargos, deve estar em condições de deter ou poder reunir todos os elementos / documentos probatórios sobre as operações que os justificam (necessidade, adequação, ao a produção do resultado), o sujeito passivo foi notificado (Anexo VII – Folhas 4 a 11) para comprovar que o gasto suportado foi incorrido no interesse da A..., tendo-se solicitado cópias dos contratos celebrados e da materialização dos serviços referidos nas faturas.

164. Em resposta à notificação citada anteriormente, o SP não juntou qualquer evidência justificativa dos serviços efetivamente prestados (conforme Anexo VII – Folhas 12 a 15). Deste modo, o sujeito passivo não detém qualquer elemento de prova a corroborar que foram prestados quaisquer serviços ao A... .

165. Assim, por não existir evidência dos serviços efetivamente prestados, nos termos de um contrato de representação, face ao referido anteriormente e nos pontos III – 8.1 a III – 8.4, são efetuadas as seguintes correções de natureza fiscal:

165.1. Em sede de IRC:

165.1.1. O gasto suportado pela aquisição dos “serviços” mencionado nos contratos não é aceite fiscalmente nos termos do n.º 1 do art.º 23 do CIRC, pelo que será de acrescer o valor de 157.500,00€ ao campo 752 (linha em branco) da declaração modelo 22 do período de 2015.

III – 1.2. CORRECÇÃO EM SEDE DE IRC

41. Nos termos da alínea c) do n.º 1 do art.º 23-A do CIRC (Redação da lei n.º 2/2014, de 15 de janeiro, que republicou o CIRC), não são dedutíveis para efeitos

de determinação do lucro tributável, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação, os encargos cuja documentação não cumpra o disposto nos n.ºs 3 e 4 do artigo 23.º do CIRC.

42. Pelo disposto no n.º 4 do art.º do CIRC verificamos que “no caso de gastos incorridos ou suportados pelo sujeito passivo com a aquisição de bens ou serviços, o documento comprovativo a que se refere o número anterior deve conter” a “quantidade e denominação usual dos bens adquiridos ou dos serviços prestados” (encargos não devidamente documentados previstos na alínea g) do n.º 1 do art.º 45 da redação do CIRC).

43. No caso em apreciação, verificámos, nos gastos contabilizados relativos aos encargos suportados com alojamento e refeições, aqueles que não identificam nem discriminam os bens adquiridos ou os serviços utilizados, e pudemos utilizá-los no anexo V, pelo que será de acrescer ao campo 731 do quadro 7 da modelo 22 dos períodos de 2014 e 2015, os montantes de 51.595,02€ (Anexo V – Folha 1) e 122.728,64€ (Anexo V – Folha 2), respetivamente.

H) O relatório de inspeção tributária elaborado no âmbito da ação inspetiva realizada sob a ordem de serviço OI 2018... determinou a desconsideração do IVA deduzido, no montante de € 13.231,96, no ano de 2016, com referência a encargos atribuídos à aquisição de suplementos energéticos, e encontra-se fundamentado nos seguintes termos:

III – 1. ENCARGOS SUPORTADOS COM ALOJAMENTO E REFEIÇÕES

21. O SP deduziu o IVA de despesas suportadas com suplementos energéticos que adquire para os atletas de alta competição, assim como deduziu o IVA suportado com alojamento e refeições no primeiro semestre de 2016 no montante de 35.694,84 €, conforme se discrimina por período no Anexo I – folhas 1 e 2.

22. Nos termos da alínea d) do n.º 1 do art. 21.º do CIVA Despesas respeitantes a alojamento, alimentação, bebidas e tabacos e despesas de recepção, incluindo as relativas ao acolhimento de pessoas estranhas à empresa e as despesas

relativas a imóveis ou parte de imóveis e seu equipamento, destinados principalmente a tais recepções;

I) O relatório de inspeção tributária elaborado no âmbito da ação inspetiva realizada sob a ordem de serviço OI 2018... determinou um ajustamento dos prejuízos fiscais dedutíveis no ano de 2016 por efeito das correções efetuadas quanto ao lucro apurado nos anos de 2014 e 2016, e encontra-se fundamentado do seguinte modo:

III – 1. AJUSTAMENTO DOS PREJUÍZOS FISCAIS DEDUTÍVEIS

19. Sabendo que, depois de efetuadas as correções no âmbito do procedimento inspetivo, acima referido, aos lucros tributáveis apurados no mesmo, em 2014 e 2015, foram deduzidos integralmente os prejuízos fiscais acumulados em períodos anteriores, terá que ser retificado officiosamente o prejuízo pelo SP no período de 2016, uma vez que pelas correções efetuadas não restou saldo de prejuízos disponível para dedução a lucro tributável apurado no período de 2016.

20. Pelo exposto, será de retirar dos campos. 303 e 309 do quadro 9 da declaração de rendimento modelo 22 de 2015 o prejuízo tributável deduzido pelo SP no valor de 1.330.124,39€.

21. Assim, o lucro tributável do período de 2016 perfaz o montante de 1.900.177,70€, a que corresponde uma matéria coletável a fixar de igual valor (valor a constar dos campos 311 e 342 do quadro 9 da modelo 22 do período).

J) Em 28 de Agosto de 2013, a Requerente celebrou um contrato com a C..., S.A. e B..., pelo qual, considerando que a C... assessorou o clube na aquisição dos direitos de inscrição do jogador B..., com o qual foi celebrado um contrato de trabalho, o clube, em caso de alienação dos direitos federativos, desportivos e económicos do jogador, durante a vigência do contrato de trabalho, se obriga a pagar 5% do valor total líquido recebido pela alienação ao jogador, e 20% desse valor à C... (PA, págs. 827-830);

K) Em 15 de Junho de 2015, a Requerente celebrou com P..., Lda., através do seu representante legal D..., um contrato de prestação de serviços para a intermediação da transferência dos treinadores de futebol profissional S..., X..., Y... e Z... para o T..., obrigando-se a Requerente a pagar a quantia de € 30.000,00 até final da época desportiva de 2015/2016 (PA, págs. 835-837);

L) Por contrato celebrado em 10 de Junho de 2014, a Requerente e S..., treinador principal do clube acordaram por mútuo acordo revogar o contrato de trabalho que vigorava entre as partes, com efeitos a partir de 10 de Junho de 2015, dando o segundo outorgante quitação de quaisquer importâncias que fossem devidas à data do contrato (PA, pág. 838);

M) Em 10 de Julho de 2015, a Requerente celebrou um contrato de prestação de serviços, para as épocas desportivas de 2015/2016 a 2018/2019, com a E..., Ltda, pelo qual esta se obriga a prestar serviços de prospeção e observação de jogadores, designadamente, em todos os países da Europa e da América do Sul, elaborando relatórios detalhados sobre as suas capacidades físicas, técnicas e táticas com vista a uma eventual contratação pelo A..., SAD; por efeito do contrato, o clube obriga-se a pagar à empresa as importâncias de € 25.000,00, na época de 2015/2016, € 25.000,00, na época de 2016/2017, € 10.000,00, na época de 2017/2018, e € 10.000,00, na época de 2018/2019; em execução do contrato foram indicados os jogadores F... , G... e H..., todos de nacionalidade brasileira (PA, págs. 843-847);

N) Em 10 de Junho de 2014, a Requerente celebrou com W... um acordo de prestação de serviços de intermediação em vista à contratação do jogador M... até ao fim da época de 2014/2015, pelo qual se obriga a pagar 45% do valor líquido resultante da alienação dos direitos federativos, desportivos e económicos do jogador, durante a vigência do contrato de trabalho (PA, págs. 595-596);

O) Em 2 de Janeiro de 2015, as partes firmaram um aditamento ao contrato mencionado na alínea anterior, pelo qual, considerando que o A... recebeu uma proposta de alienação dos direitos desportivos do jogador M... no montante de € 1.500.000,00, que o intermediário do clube comprador exige uma contrapartida

pela realização do negócio de 45% do valor da transferência, e que é condição necessária para que seja possível a realização do negócio que o 2.º outorgante aceite renegociar a sua posição no contrato celebrado em 10 de Junho de 2014, ficou acordado que o 2.º outorgante abdica de 35.º da sua remuneração (PA, pág. 597);

P) Em 5 de Janeiro de 2015, a Requerente acordou pagar à N..., B.V., como intermediária na negociação da transferência do jogador M..., 45% do valor da alienação dos direitos desportivos do jogador, no montante de € 675.000,00 (PA, pág. 335);

Q) Em 16 de Março de 2015, W... comunicou à Requerente que a relação comercial entre as partes é desenvolvida através da empresa V..., Unipessal, com sede em ..., de que é sócio gerente (PA, pág. 601);

R) Em 15 de Agosto de 2015, por contrato celebrado com a I..., a Requerente obrigou-se a pagar a esta entidade a quantia de € 47.500,00 pela intermediação na contratação do jogador J... (PA, págs. 799-800);

S) Em 1 de Agosto de 2015, por contrato celebrado com a I..., a Requerente obrigou-se a pagar a esta a quantia de € 30.000,00 pela intermediação na contratação do jogador K... (RIT, pág. 51 do processo administrativo);

T) Em 1 de Julho de 2015, por contrato celebrado com a mesma entidade, a Requerente obrigou-se a pagar a esta a quantia de € 80.000,00 pela intermediação na contratação do jogador L... (RIT, pág. 51 do processo administrativo);

U) Em 21 de Julho de 2015, a Requerente celebrou um contrato de trabalho com o jogador F... com início em 21 de Julho de 2015 e termo em 30 de Junho de 2016 (doc. n.º 24 anexo à petição);

V) Em data não determinada, a Requerente celebrou um contrato de trabalho com o jogador G... com início em 13 de Julho de 2015 e termo em 30 de Junho de 2017 (doc. n.º 25 anexo à petição);

W) Em 28 de Agosto de 2015, a Requerente celebrou um contrato de trabalho com o jogador H..., com início em 1 de Setembro de 2015 e termo em 30 de Junho de 2017 (doc. n.º 26 anexo à petição)

X) Em 12 de Junho de 2015, a Requerente celebrou um contrato de trabalho com o jogador J..., com início em 1 de Julho de 2015 e termo em 30 de Junho de 2016 (doc. n.º 27 anexo à petição);

Y) Em 29 de Abril de 2016, a Requerente celebrou um contrato de trabalho com o jogador K..., com início em 1 de Julho de 2016 e termo em 30 de Junho de 2019 (doc. n.º 28 anexo à petição);

Z) Em 1 de Agosto de 2015, a Requerente celebrou um contrato de trabalho com o jogador L..., com início em 1 de Agosto de 2015 e termo em 30 de Junho de 2016 (doc. n.º 29 anexo à petição);

AA) A Requerente fornece aos seus jogadores suplementos energéticos para melhorar o estado anímico dos atletas e repor a energia quando estes se encontrem sujeitos atividade desportiva intensa e assim potenciar a *performance* dos jogadores e os resultados desportivos (facto não questionado pela Requerida e confirmado pelas testemunhas AA... e BB...).

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição e no processo administrativo junto pela Autoridade Tributária e na alegação de factos não questionados. Bem como na prova testemunhal produzida.

Matéria de direito

Vícios de procedimento

5. A Requerente começa por suscitar, relativamente aos actos tributários impugnados, vícios de procedimento inspectivo por não ter sido dado a conhecer ao interessado os motivos

pelos quais veio a ser seleccionado para sujeição a inspecção e os fins a que ela se destinava e por não ter sido fundamentada a decisão de alteração do âmbito de procedimento parcial para procedimento geral, invocando, a esse título, a violação do disposto nos artigos 23.º e 27.º do RCPITA.

Os preceitos invocados inserem-se no Título III do RCPITA, sob a epígrafe “Planeamento o selecção”, e constituem disposições gerais destinadas a definir os critérios objectivos a que deve obedecer o plano nacional de actividades de inspecção tributária e a identificação dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários que poderão ser submetidos a acção inspectiva. Trata-se, em todo o caso, de normas programáticas que têm em vista permitir a elaboração dos planos de actividade dos serviços de inspecção e definir os fins a atingir em função de necessidades conjunturais e prevenção e eficácia.

As normas que regulam propriamente a marcha do procedimento são as dos artigos 44.º e segs. desse diploma, que preveem, entre o mais, a notificação prévia para procedimento de inspecção, incluindo quanto à identificação do sujeito passivo e âmbito e extensão da inspecção a realizar (artigo 49.º).

No caso concreto, no que se refere às acções inspectivas credenciadas pelas ordens de serviço OI 2017... e OI 2017..., os relatórios de inspecção tributária especificam os motivos, o âmbito e a incidência temporal da acção inspectiva, esclarecendo que se trata de inspecção de âmbito parcial destinada a verificar os documentos contabilísticos relacionados com transmissões de activos intangíveis (passes de jogadores), incidindo sobre os períodos de tributação de 2014 e 2015, e fazendo menção à carta aviso pela qual foi feita a notificação do sujeito passivo. Sendo a selecção dos sujeitos passivos a inspecionar efectuada através de critérios genéricos que servem de base à elaboração do plano nacional de actividades da inspecção tributária - que, aliás, são objecto de divulgação pública -, não competia aos serviços inspectivos explicitar mais do que os objectivos da averiguação que se pretendia levar a efeito na situação do caso.

E, por outro lado, a alteração do âmbito da acção inspectiva, no decurso do procedimento – como resulta da matéria de facto dada como assente – encontra-se justificada nos termos da proposta do inspector tributário, pela necessidade de alargar a averiguação a outras situações tributárias, que mereceu concordância do superior hierárquico (alíneas A) e B) da matéria de facto).

Por identidade de razão, não há motivo para considerar verificados os vícios de procedimento imputados às acções inspectivas tituladas pelas ordens de serviço OI 2018... e OI 2018..., porquanto também em qualquer destes casos se encontram devidamente identificados os objectivos, o âmbito e a extensão da actividade inspectiva e não é exigível qualquer fundamentação acrescida quanto aos critérios que justificaram a selecção do sujeito passivo.

Falta de fundamentação

6. No que se refere à não dedutibilidade para efeitos de IRC de gastos realizados com a intermediação de empresários desportivos com a contratação de jogadores e treinadores, a Requerente imputa aos actos tributários de liquidação o vício de falta de fundamentação por omissão, nos relatórios de inspecção tributária, dos factos concretos e fundamentos jurídicos em que se baseiam as correcções aritméticas propostas.

Como é entendimento jurisprudencial corrente, a fundamentação do acto tributário é um conceito relativo que varia conforme o tipo de acto e as circunstâncias do caso concreto, sendo que a fundamentação é suficiente quando permite a um destinatário normal aperceber-se do itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor do acto para proferir a decisão, isto é, quando aquele possa conhecer as razões por que o autor do acto decidiu num certo sentido e não de forma diferente.

No caso vertente, como resulta da matéria de facto dada como assente (alínea G)), o relatório de inspecção tributária elaborado no âmbito das ordens de serviço OI 2017... e OI 2017...justifica as correcções técnicas por não haver evidência da efectiva prestação dos

serviços, o que surge concretizado relativamente a cada um dos intervenientes com diferentes ordens de considerações. No que se refere aos pagamentos efectuados à C... e à P..., os inspectores tributários entenderam não ter ocorrido a alienação dos direitos económicos e desportivos dos praticantes desportivos, mas a compensação pela revogação do contrato de trabalho. Em relação ao contrato de intermediação celebrado com a E..., a não aceitação como gasto das remunerações que se encontravam contratualmente previstas ficou a dever-se à circunstância de a Requerente, a solicitação dos inspectores tributários, não ter logrado apresentar cópias dos relatórios detalhados sobre as suas capacidades físicas, técnicas e tácticas dos jogadores indicados em vista ao seu ingresso no clube. Quanto à transferência do jogador M... para um clube suíço, teve-se em atenção que o empresário desportivo que auferiu a remuneração (N...) representava o clube adquirente do passe do jogador. Ainda no tocante às despesas de prospecção e intermediação de jogadores registadas a favor da empresa I..., UK, entendeu-se não terem sido apresentados os documentos comprovativos da realização das operações (cfr. RIT, ponto III – 8).

Independentemente da validade dos argumentos aduzidos, de que se tratará adiante, o relatório de inspecção tributária contém uma análise detalhada das operações de intermediação nas transferências dos praticantes desportivos e explicita as razões pelas quais se entendeu não serem dedutíveis os gastos suportados com essa actividade, não podendo dizer-se, de nenhum modo, que o interessado se encontrou impossibilitado de discutir as soluções propostas e de rebater a factualidade descrita ou que tenha sequer ficado impedido de aceitar ou reagir processualmente contra o acto tributário.

Improcede, por conseguinte, o indicado vício de forma por falta de fundamentação.

7. O vício de falta de fundamentação é igualmente invocado em relação às correcções operadas por desconsideração das despesas com alojamento e refeições por se entender que o relatório de inspecção tributária se limita a considerar, de forma conclusiva, que essas despesas, que constam da relação inserta no Anexo V, não identificam, nem discriminam os bens adquiridos ou os serviços utilizados.

Como se deixou exposto, o ponto de vista relevante para avaliar a suficiência do conteúdo do dever de fundamentação é o da compreensibilidade do destinatário médio, colocado da situação concreta, devendo dar-se por cumprido tal dever se a motivação externada permitir àquele entender as razões de facto e de direito que determinaram o autor do acto a agir.

Por outro lado, ainda que feita por remissão, só é tida como válida a fundamentação contextual, isto é, uma fundamentação que conste do próprio acto, ainda que por integração de parecer, informação, proposta ou outros elementos do procedimento.

Na motivação referente à não dedutibilidade das despesas com alojamento e refeições, conforme resulta da alínea G) da matéria de facto, o relatório de inspecção tributária faz menção das disposições legais aplicáveis (artigo 23.º-A, n.º 1, alínea c), e 23.º, n.º 4, do Código do IRC), e quanto ao enquadramento jurídico das concretas despesas que estavam em análise, veio a consignar o seguinte:

No caso em apreciação, verificamos, nos gastos contabilizados relativos aos encargos suportados com alojamento e refeições, aqueles que não identificam nem discriminam os bens adquiridos ou os serviços utilizados, e pudemos relacioná-los no Anexo V, pelo que será de acrescer ao campo 731 do quadro 7 da modelo 22 dos períodos de 2014 e 2015 os montantes de 51.595,02 € (Anexo V – folha 1) e 122.728,64 (Anexo V – folha 2), respectivamente.

O relatório limita-se, por conseguinte, a extrair a conclusão de que as despesas, “não identificam, nem discriminam os bens adquiridos ou os serviços utilizados”, remetendo a respectiva concretização para a relação de despesas que constam do Anexo V. Como é patente, não cabe ao interessado descortinar nos elementos que constam do procedimento quais as razões que poderão ter estado na base da proposta de desconsideração dos gastos para efeitos fiscais, sendo antes à Administração que cabe expor as considerações de facto que conduzem à conclusão de que as despesas se encontram indevidamente documentadas (cfr. em situação

similar, o acórdão do STA de 28 de Maio de 1996, Processo n.º 29015, *in* Apêndice ao Diário da República de 23 de Outubro de 1999, pág. 3996).

Por outro lado, o despacho de concordância do Director de Finanças Adjunto limitou-se a sancionar as conclusões do relatório e as correcções aritméticas propostas, sem nada acrescentar quanto à fundamentação relativamente às referidas despesas de alojamento e refeições.

Por não conter uma fundamentação contextual que permita identificar, em concreto, os respectivos fundamentos, o acto tributário impugnado padece, nesta parte, de vício de falta de fundamentação.

A questão que pode colocar-se, à luz do princípio que decorre do artigo 124.º do CPPT quanto à ordem do conhecimento dos vícios, é a de saber se o vício de falta de fundamentação – que não impede que a Administração produza, em execução de julgado, um acto de idêntico sentido ainda que devidamente fundamentado – deverá ser apreciado prioritariamente em relação ao vício de violação de lei, que é igualmente assacado às despesas com alojamento e refeições, por se tratar de despesas que - segundo a alegação da Requerente - devem ser tidas como devidamente documentadas.

O que se constata, no entanto, é que a Administração se limitou a remeter a fundamentação para a relação de despesas que consta do Anexo V e esse Anexo não se encontra sequer junto ao processo administrativo. E, por outro lado, os documentos anexos à petição inicial sob os n.ºs 30 a 95, que supostamente se referem a despesas com alojamento e refeições, são em grande medida ilegíveis em todas ou algumas das suas menções, desconhecendo-se até se esses documentos correspondem àqueles que foram considerados pelos inspectores tributários como não preenchendo os requisitos formais legalmente exigíveis para efeitos de dedutibilidade fiscal das despesas.

Neste condicionalismo, a inexistência da fundamentação, do ponto de vista factual, impede a apreciação do vício de violação de lei também invocado e não sendo possível basear a apreciação judicial na documentação junta pela Requerente, o vício de forma por falta de fundamentação deve ser tido como sendo de conhecimento prioritário, deixando prejudicada a questão atinente à matéria de fundo (neste sentido, o acórdão do TCA Sul de 19 de Abril de 2007, Processo n.º 05394/01).

Questões de fundo

Cedência de direitos de transmissão televisiva

8. Por contrato celebrado em 7 de Dezembro de 2015 com a O..., SARL, a Requerente cedeu a esta entidade os direitos de transmissão televisiva de jogos durante dez épocas, pelo valor de € 7.000.000,00 por cada época, a pagar em doze prestações mensais, prevendo o clausulado contratual o pagamento inicial de € 3.000.000,00 que seria efectuado em parcelas de € 1.000.000,00 nos prazos de vinte e um dias, quatro meses e oito meses a contar da assinatura do contrato. Ainda nos termos contratuais, essa importância seria descontada na proporção de 1/6 em cada uma das primeiras seis épocas desportivas.

À luz do princípio da especialização dos exercícios, a Autoridade Tributária considerou que o montante de € 3.000.000,00 deveria ter sido contabilizado como rendimento do exercício de 2015, por se tratar de uma vantagem económica que se encontrava já definida contratualmente nesse período de tributação, não podendo ser objecto de diferimento para exercícios posteriores, pelo que determinou a correspondente correcção do lucro tributável.

Sustenta a Requerente, em contraposição, que o princípio da especialização dos exercícios deve ser interpretado em articulação com o princípio da justiça, nada obstando a que possa ocorrer a imputação a um exercício de custos referentes a exercícios anteriores, desde que não resulte de omissões voluntárias e intencionais, com vista a operar a transferência de resultados entre exercícios.

Tem-se como assente, em aplicação do princípio da especialização, que os rendimentos e os gastos, assim como outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que tenham ocorrido.

É o que decorre do artigo 18.º do CIRC que, na parte que mais interessa considerar, dispõe:

1 - Os rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime de periodização económica.

2 – As componentes positivas ou negativas consideradas como respeitando a períodos anteriores só são imputáveis ao período de tributação quando na data de encerramento das contas daquele a que deviam ser imputadas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas.

(...).

Consigna o n.º 1 o princípio contabilístico da *especialização económica dos exercícios*, que consiste em incluir nos resultados fiscais os proveitos e custos correspondentes a cada ano económico, independentemente do seu efectivo recebimento ou pagamento. O n.º 2 permite que proveitos ou custos respeitantes a exercícios anteriores sejam imputáveis a um outro exercício apenas quando à data do encerramento das contas daquele eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidos.

O que significa que o custo ou proveito está tendencialmente associado ao momento da emissão do documento, sendo esse um critério contabilístico que reflecte o princípio da periodização anual do imposto.

No caso vertente, não pode deixar de reconhecer-se que o pagamento inicial do valor de € 3.000.000,00, podendo entender-se como uma antecipação do preço, resulta de uma situação

contratual consolidada, sendo que a probabilidade do pagamento da contraprestação se encontrava assegurada pela previsão de um pagamento faseado em prazos curtos.

A questão que vem colocada é a de saber se não deverá dar-se prevalência, na situação do caso, ao princípio da justiça.

A jurisprudência tributária tem vindo a afastar uma interpretação estritamente literal do princípio da especialização de exercícios, mediante a articulação do princípio da especialização com o princípio da justiça, quando da imputação do proveito ou custo a um exercício diverso daquele a que respeitava não resultar prejuízo para a Fazenda Nacional e a correção poder vir a traduzir-se num agravamento fiscal do contribuinte.

Será esse o caso, como se afirma no acórdão do STA de 13 de outubro de 1996 (Processo n.º 20404), quando se verifique a imputação de custos ou rendimentos a exercícios anteriores, quando ela não tenha resultado de omissões voluntárias e intencionais, com vista a operar transferência de resultados entre exercícios, como é o caso em que está prestes a acabar ou iniciar um período de isenção, quando há interesse em reduzir prejuízos de determinado exercício ou retirar benefícios do seu reporte ou quando se pretende reduzir o montante dos lucros tributáveis.

Em tese geral, a vinculação da Administração ao princípio da especialização dos exercícios na sua actividade de controlo das declarações dos contribuintes pode ceder nos casos em que a aplicação do princípio venha gerar situações de flagrante injustiça, havendo de atender-se, nessa circunstância, ao princípio da justiça a que a Administração também se encontra adstrita nos termos do artigo 55.º da LGT (acórdão do STA de 14 de Março de 2018, Processo n.º 0716/13).

O ponto é que, no caso em análise, a Requerente limitou-se a justificar o diferimento dos proveitos para exercícios ulteriores com base num parecer do revisor oficial de contas, pelo qual os adiantamentos financeiros por conta de contratos ainda não executados não estão

sujeitos a tributação em IRC no período em que são obtidos. No mais, a Requerente apenas acrescenta que, tendo baseado a sua conduta numa interpretação plausível das regras fiscais, não pretendeu beneficiar de um planeamento fiscal abusivo.

O certo é que não foi feita qualquer prova que permita concluir – à luz do entendimento jurisprudencial – que tenham subsistido quaisquer razões de natureza factual que pudessem tornar justificável, na situação do caso, o diferimento dos rendimentos em detrimento da aplicação do princípio da especialização dos exercícios. A Requerente simplesmente optou por não dar cumprimento ao princípio da periodização económica, em manifesta violação do disposto no artigo 18.º, n.º 1, do Código do IRC.

O pedido mostra-se, pois, ser improcedente nesta parte.

Não dedutibilidade de gastos com a intermediação na contratação de praticantes desportivos

9. A Autoridade Tributária não aceitou a dedução para efeitos fiscais de remunerações pagas a empresários desportivos pela prestação de serviços de intermediação na contratação de praticantes desportivos, por entender não existir evidência de os serviços terem sido efectivamente prestados.

A Requerente contrapõe que os serviços de intermediação foram realizados pelas entidades contratadas para o efeito e encontram-se documentalmente comprovados, pelo que o correspondente custo constitui um gasto dedutível para efeitos fiscais nos termos do artigo 23.º do Código de IRC.

Resulta da matéria de facto dada como assente, com base em documentos que integram o processo administrativo, que a Requerente celebrou um contrato com a C... e o jogador B..., pelo qual o clube se obrigou pagar ao empresário desportivo, pela intermediação na contratação do jogador, 20% do valor total líquido que venha a ser auferido em caso de futura alienação dos direitos desportivos e económicos do jogador. E encontra-se igualmente provado que a Requerente celebrou com P... um contrato de prestação de serviços de intermediação na

transferência dos treinadores do futebol profissional mediante o pagamento de € 3.0000,00 até final da época desportiva de 2015/2016 (alínea J) da matéria de facto).

Encontrando-se documentados nos autos os contratos de prestação de serviços de intermediação e os valores correspondentes à remuneração paga aos empresários desportivos, é irrelevante que, em qualquer dos casos, previamente à transferência para um outro clube, tenha havido lugar à cessação da relação laboral existente entre o clube e os praticantes desportivos. Como foi sublinhado pelas testemunhas AA... e BB..., em audiência, a rescisão prévia do contrato de trabalho desportivo pode constituir uma exigência do clube adquirente e faz parte da própria negociação conducente à transferência que justifica o pagamento da remuneração devida pela participação do empresário.

Encontra-se ainda demonstrado documentalmente que a Requerente celebrou com a E... um contrato de prestação de serviços de prospecção e observação de jogadores, pelo qual se obrigou a pagar à empresa a importância de € 25.000,00 em cada uma das épocas de 2015/2016 e 2016/2017, e de € 10.000,00, em cada uma das épocas de 2017/2018 e 2018/2019, referindo-se no clausulado contratual que, em execução do contrato, haviam já sido indicados os jogadores F..., G... e H... (alínea L) da matéria de facto).

A Administração Tributária não aceitou o gasto de € 25.000,00 referente ao período de tributação de 2015 pelo facto de não ter sido apresentado pelo sujeito passivo, como fora solicitado pelos inspectores tributários, cópias dos relatórios detalhados sobre as capacidades físicas, técnicas e táticas dos jogadores indicados em vista ao seu ingresso no clube, daí concluindo que não havia evidência justificativa dos serviços prestados.

Ora, a remuneração contratualmente prevista reporta-se a serviços de prospecção e observação de jogadores que venha a ser realizada pela empresa no decurso de cada uma das épocas desportivas que se encontram abrangidas pelo objecto do contrato, correspondendo a uma remuneração global pelos serviços prestados em cada época, não podendo entender-se, face aos termos do contrato, que a verba registada como custo no ano de 2015 respeita aos serviços concretamente prestados em relação à contratação dos jogadores a que é feita expressa referência no clausulado.

Não havia que efectuar, por conseguinte, a prova das diligências que foram realizadas para efeito da contratação daqueles jogadores, sendo que a realização do gasto encontra-se, desde logo, comprovada com base no contrato que prevê o dispêndio com a prestação de serviços de prospecção e observação.

Por identidade de razão, não é aceitável a desconsideração pela Autoridade Tributária das despesas de prospecção e intermediação de jogadores registadas a favor da empresa I..., relativamente aos jogadores J..., K... e L... . Os custos encontram-se comprovados através da relação contratual estabelecida entre as partes, pelo que não era exigível que o sujeito passivo tivesse de juntar elementos de prova adicionais quanto às diligências concretamente realizadas para efeito de demonstrar a efectividade dos serviços prestados.

A Requerente celebrou ainda um contrato de prestação de serviços de intermediação com W... em vista à contratação do jogador M... até ao fim da época de 2014/2015, pelo qual se obrigou a pagar 45% do valor líquido resultante da alienação dos direitos desportivos do jogador, durante a vigência do contrato de trabalho. O empresário desportivo comunicou posteriormente que a relação comercial entre as partes passa a desenrolar-se através da empresa V..., de que é sócio gerente.

O jogador veio a ser transferido para o clube suíço U..., tendo sido exigido pela N..., B.V., empresário desportivo do clube adquirente, o pagamento de € 675.000,00, correspondente a 45% do valor da transferência. Para assegurar a viabilização da transferência, a Requerente aceitou o pagamento da remuneração devida à N... e negociou com o seu empresário a redução do valor a pagar pelos serviços por ele prestados a 10% do valor da alienação dos direitos desportivos do jogador (alíneas M) e N) da matéria de facto).

A Autoridade Tributária considerou que a N... representava o clube suíço adquirente dos direitos desportivos do jogador, pelo que o gasto contabilizado a título de remuneração paga a essa entidade não correspondia a serviços que lhe tenham sido efectivamente prestados e

constitui um encargo não dedutível nos termos do disposto no artigo 23.º-A, n.º 1, alínea f), do Código do IRC.

Não pode deixar de reconhecer-se, na situação do caso, que os gastos com a intermediação na transferência do jogador foram suportados pelo sujeito passivo e os serviços de intermediação foram efectivamente prestados. A circunstância de a Requerente se ter disposto a pagar uma remuneração ao representante do clube suíço pela sua participação na negociação, que acresce àquela que tinha sido acordada com o seu empresário desportivo, não pode ter como consequência a desconsideração desse gasto para efeitos fiscais, quando é certo que se tratou de um custo incorrido pelo sujeito passivo para garantir o rendimento resultante da transferência do jogador.

Por outro lado, não tem qualquer aplicação ao caso a invocada norma do artigo 23.º-A, n.º 1, alínea f), do Código do IRC, que se refere a “impostos, taxas e outros tributos que incidam sobre terceiros que o sujeito passivo não esteja legalmente obrigado a suportar”. Não só não está em causa um qualquer tributo - mas antes a remuneração por prestação de serviços -, como o contribuinte foi directamente beneficiário do serviço prestado e era o responsável pelo pagamento nos termos contratualmente estabelecidos com o empresário desportivo (alínea O) da matéria de facto).

Poderia invocar-se o disposto no artigo 36.º, n.º 2, da Lei n.º 54/2017, de 14 de Julho, que prevê, no âmbito do regime jurídico do contrato de representação ou intermediação, 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, apenas por esta podendo ser remunerada, nos termos do respectivo contrato de representação ou intermediação”. No entanto, como se infere da referência, no relatório de inspecção tributária, à convenção para evitar a dupla tributação, a lei portuguesa não é aplicável à intermediação realizada por empresário do clube estrangeiro interveniente na negociação. E, por outro lado, essa é uma disposição que regula a actividade do empresário desportivo e que não interfere com a dedutibilidade do custo para efeitos fiscais quando se comprova que o custo foi realizado.

Estando em causa, em qualquer dos casos, a realização de gastos com a aquisição dos direitos desportivos de jogadores para integrarem a equipa de futebol profissional ou para garantir os rendimentos resultantes da transferência de jogadores para clubes terceiros, não pode deixar de entender-se que se trata de custos relacionados com a atividade empresarial da Requerente que têm o propósito de obtenção de rendimento ou a finalidade de manter o potencial da fonte produtora de rendimento, e, nesse sentido, constituem custos dedutíveis para efeitos fiscais.

Direito à dedução de IVA relativamente a gastos com a intermediação de praticantes desportivos

10. A Requerente invoca o direito à dedução do IVA, em sede de IVA, em relação aos custos incorridos com intermediários na contratação de jogadores, por se tratar de gastos dedutíveis para efeitos fiscais, nos termos do artigo 23.º do Código de IRC, e relativamente aos quais havia lugar à dedução do imposto suportado com a aquisição desses serviços.

No entanto, em nenhum momento a impugnante especifica quais as correcções técnicas que tiveram lugar, em sede de IVA, no tocante à prestação de serviços com a intermediação de empresários desportivos, e, por outro lado, os relatórios de inspecção tributária elaborados no âmbito das ordens de serviço OI 2017... e OI 2017... (cfr. ponto III -1.1) e da ordem de serviço OI 2017... (cfr. ponto III -1) apenas aludem a correcções por indevida dedução de IVA em relação a encargos suportados com alojamento e refeições, referindo-se este último relatório, especificamente, a despesas realizadas com aquisição de suplementos energéticos.

Nesta parte, o pedido arbitral carece, por conseguinte, de objecto.

Dedução de IVA relativamente a despesas incorridas com a aquisição de suplementos energéticos

11. A Autoridade Tributária excluiu o direito à dedução de IVA relativamente a despesas incorridas com suplementos energéticos fornecidos aos praticantes desportivos, por considerar que se trata de despesas respeitantes a alimentação e que se encontram abrangidas pelo disposto no artigo 21.º, n.º 1, alínea d), do Código do IVA, tendo determinado a correcção das declarações periódicas de IVA relativamente ao primeiro semestre de 2016, no montante de € 13.231,96.

A Requerente alega que as despesas com suplementos energéticos têm carácter estritamente profissional e integram os custos normais dos clubes desportivos, relacionando-se com o exercício da sua própria actividade, pelo que não podem considerar-se incluídos no regime de excepção ao direito de dedução.

O direito à dedução do imposto, disciplinado nos artigos 167.º a 192.º da Directiva IVA e, no direito interno, nos artigos 19.º a 25.º do Código do IVA, consiste essencialmente no direito de um sujeito passivo deduzir ao imposto incidente sobre uma certa operação tributável o imposto em que tenha incorrido na aquisição de bens ou serviços que se destinem à realização dessa operação. Como princípio fundamental do sistema do IVA, o direito à dedução, em regra, não pode ser limitado e exerce-se imediatamente em relação à totalidade dos impostos que tenham onerado as operações efectuadas a montante (entre outros, o acórdão do TJUE de 8 de maio de 2013, Processo n.º C-271/12).

Ressalvadas ficam as excepções que se encontrem expressamente previstas na Directiva do IVA, que exclui esse direito relativamente a “despesas que não tenham carácter estritamente profissional, tais como despesas sumptuárias, recreativas ou de representação” (artigo 176.º). Para além dessa limitação geral, a Directiva admite três outras hipóteses de afastamento do direito à dedução, e, entre elas, as restrições que já constassem da legislação nacional existente anteriormente à data da entrada em vigor da Sexta Directiva.

É no âmbito dessa excepção que cabem as situações descritas nas alíneas a), b), c) e d) do n.º 1 do artigo 21.º do Código do IVA, onde se incluem, a par de despesas com viaturas de

turismo, despesas respeitantes a combustíveis, despesas de transportes e viagens de negócios e despesas de divertimento e de luxo, as “despesas respeitantes a alojamento, alimentação, bebidas e tabacos e despesas de recepção”.

Trata-se, essencialmente, de despesas que, pela sua natureza ou características específicas, se destinem a uma utilização meramente privada, e, nesse sentido, possam consubstanciar despesas realizadas pelo consumidor final, que por isso mesmo não justificam o exercício do direito à dedução (cfr., neste sentido, ALEXANDRA MARTINS/LÍDIA SANTOS, *Código do IVA e RITI. Notas e Comentários*, coordenação de Clotilde Celorico Palma e António Carlos dos Santos, Coimbra, 2014, pág. 258).

Independentemente da questão de saber se o regime de exclusão do direito à dedução, relativamente a esse elenco de despesas, se mantém mesmo em relação a bens insusceptíveis de utilização privada ou a despesas que o sujeito passivo demonstre que têm carácter estritamente profissional, o certo é que não é claro que os *suplementos energéticos* possam integrar o conceito típico de *alimentação*, para os efeitos do artigo 21.º, n.º 1, alínea d), da Código do IVA, e que o legislador nacional tenha tido em mente esse tipo de despesas quando aprovou, para entrar em vigor em 1 de janeiro de 1986, o regime jurídico do imposto sobre o valor acrescentado.

Para além disso, a Requerente, através da prova testemunhal produzida em audiência, demonstrou que os suplementos energéticos são fornecidos aos atletas para melhorar o seu estado anímico e repor a energia quando sujeitos atividade desportiva intensa, servindo para potenciar a prestação dos jogadores e os resultados desportivos, pelo que as despesas com a sua aquisição revestem um carácter estritamente profissional e constituem custos indispensáveis ao exercício da actividade desportiva, não podendo confundir-se com as meras despesas de alimentação.

Não há motivo, por isso, para enquadrar as despesas em causa no regime de exclusão ao direito de dedução do IVA, que, como se deixou exposto, constitui uma excepção ao

mecanismo económico que é inerente ao próprio funcionamento do sistema e visa assegurar a neutralidade do imposto.

Ajustamento dos prejuízos fiscais decorrente das correcções técnicas efectuadas em relação aos períodos de tributação de 2014 e 2015

12. A Requerente suscita ainda a questão da ilegalidade do ajustamento dos prejuízos fiscais deduzidos em 2016, realizado no âmbito da inspecção tributária credenciada pela OI 2018..., por efeito das correcções técnicas efectuadas em relação aos períodos de tributação de 2014 e 2015.

Nos termos do artigo 24.º, n.º 1, do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão vincula a Administração Tributária, devendo esta, nos exactos termos da procedência do pedido arbitral, restabelecer a situação que existiria se o acto tributário não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito.

Tendo sido declarados ilegais, nos termos da presente decisão arbitral, as correcções efectuadas em sede de IRC em relação à intermediação na contratação de praticantes desportivos, e, em sede de IVA, relativamente a despesas incorridas com a aquisição de suplementos energéticos, e ainda, com base em vício de falta de fundamentação, quanto a despesas com refeições e alojamento, haverá de declarar-se a ilegalidade consequencial desse acto tributário.

Juros compensatórios

13. A Requerente impugna igualmente a liquidação de juros compensatórios em relação aos actos adicionais de liquidação.

Nos termos do artigo 35.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, “são devidos juros compensatórios 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”.

Como tem sido entendimento corrente, os juros compensatórios devidos nos termos da referida disposição constituem uma reparação de natureza civil que se destina a indemnizar a Administração Tributária pela perda de disponibilidade de uma quantia que não foi liquidada atempadamente. Tratando-se de uma indemnização de natureza civil, ela só exigível se se verificar um nexo de causalidade entre a actuação do sujeito passivo e o atraso na liquidação e essa actuação possa ser censurável a título de dolo ou negligência.

A procedência parcial do pedido arbitral torna necessariamente inexigível o pagamento de juros compensatórios relativamente aos actos de liquidação que são objecto de anulação, pelo que o pedido é nessa medida procedente.

III – Decisão

Termos em que se decide:

- a) Não conhecer do objecto do pedido quanto ao direito à dedução do IVA em relação aos custos incorridos com a intermediação na contratação de praticantes desportivos;
- b) Julgar prejudicado o conhecimento do vício de violação de lei relativo à dedutibilidade de despesas com alojamento e refeições;
- c) Julgar procedente o pedido arbitral quanto às liquidações adicionais em IRC referentes à dedução de gastos com a intermediação na contratação de praticantes desportivos e despesas com alimentação e alojamento, e, em IVA, relativamente a despesas incorridas com a aquisição de suplementos energéticos;

- d) Declarar a ilegalidade consequential do ajustamento dos prejuízos fiscais deduzidos resultante das correcções técnicas efectuadas em relação aos períodos de tributação de 2014 e 2015;
- e) Julgar parcialmente procedente o pedido arbitral quanto à liquidação de juros compensatórios em conformidade com o decidido nas antecedentes alíneas c) e d).
- f) Julgar improcedente o pedido arbitral quanto à liquidação adicional em IRC referente à cedência de direitos de transmissão televisiva.

Valor da causa

A Requerente indicou como valor da causa o montante de € 1.064.370,49, que não foi contestado pela Requerida e corresponde ao valor da liquidação a que se pretendia obstar, pelo que se fixa nesse montante o valor da causa.

Custas

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 24.º, n.º 4, do RJAT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em € 14.688,00, que fica a cargo da Requerente e da Requerida na percentagem de 57% e 43%, respectivamente.

Notifique.

Lisboa, 26 de Novembro de 2019

O Presidente do Tribunal Arbitral

Carlos Fernandes Cadilha

O Árbitro vogal

Sofia Ricardo Borges

(com a Declaração de Voto que segue)

O Árbitro vogal

Luís Menezes Leitão

Declaração de voto

Sempre com todo o devido respeito, não acompanhei a fundamentação da Decisão na questão referente à dedutibilidade do IVA no que aos suplementos alimentares se refere. Com efeito, e não obstante reconhecermos o propósito da utilização dos mesmos ser o aporte de energia aos atletas, não vemos como não os considerar alimentação, ainda que alimentação reforçada. A nosso ver, o recurso a estes suplementos é feito precisamente em alternativa e/ou complemento a alimentos “clássicos” que necessitariam ser em quantidades mais elevadas para alcançar as mesmas quantidades *energéticas* que, naqueles suplementos, se encontram concentradas. Ainda assim, os suplementos são obtidos a partir de componentes que se encontram nos alimentos. É o que se passa com os carbo-hidratos (hidratos de carbono), os sais minerais, proteínas, amido, entre o mais. Não será por acaso que a expressão comumente utilizada para os designar é a de “Suplementos Alimentares” (“*Food Supplement*” / “*Complemento Alimentício*”, nas expressões utilizadas nos rótulos em inglês e em espanhol, respectivamente). Seja nas embalagens dos mesmos, seja, se se quiser, na informação divulgada *inclusive* na internet, desde logo dos suplementos disponibilizados no mercado pela empresa cujas facturas estão em causa nos autos, a Q...¹. Nos próprios rótulos dos diversos tipos de suplementos se encontrando a expressão “alimentação reforçada” (“*fortified food*”). Não deixa também de ser de notar que as testemunhas que nos autos prestaram depoimento sobre o tema a eles se referiram sempre através da mesma expressão, “suplementos alimentares”. Como ainda, uma delas expressamente referiu que, por si (administrador da Requerente) não os compraria, que uma banana e umas bolachas “estava bom”. Esta testemunha tendo referido também que, no caso, se trata essencialmente de barritas energéticas, com sais minerais, para antes do jogo, e para depois do jogo. Por outro lado, ainda, na documentação junta aos autos pela Requerente (*cfr.* doc.s 30 a 95) encontram-se comprovativos de encomendas feitas pela Requerente para fornecimento de lanches aos atletas, nas quais se discriminam os alimentos a ser fornecidos (antes / depois de treinos e de jogos) sendo que entre eles - sandes, bebida, fruta - se inclui a

¹A título de exemplo, v. <https://www...>

barra de cereais. Isto dito, é nosso entendimento que estamos perante suplementos alimentares que fazem parte de um plano alimentar (nutricional, se se quiser) que é seguido pelos jogadores. Não vemos, pois, como considerá-los em outro conceito que não o de alimentação. Mesmo que reforçada. Não se estando perante medicação, nem sendo de considerar estarmos a tratar de componentes enquadráveis no sobejamente conhecido tema do *doping* no desporto de competição, também aí se tratando de matérias e componentes que se destinam precisamente a contribuir para melhorar o desempenho dos atletas. Como bem refere a própria Requerente no seu PPA (artigos 317.º-318.º, em transcrição de fontes ali indicadas) trata-se de suplementos que se destinam a “repor a energia gasta durante o treino e promover mais energia para a continuidade da actividade”. E como também aí, o seu uso “sem a real necessidade pode promover o acumulo de gordura corporal, devido ao excesso de açúcar (...) que se transformará em gordura”. Pois bem, como se passa com os alimentos, acrescentamos nós. Ainda a este respeito ali se lendo: “todos reconhecem que é fundamental ter uma estratégia nutricional adequada”.

Assiste pois, quanto a nós, razão à Requerida, quando entende que os suplementos em causa são enquadráveis na al. d) do n.º 1 do art.º 21.º do CIVA (“despesas respeitantes a alimentação”). Porém, apenas nesta medida. Senão vejamos.

O art.º 21.º do CIVA estabelece, por razões que aqui não cabe desenvolver, exclusões ao direito à dedução. No que ao nosso caso importa, nos termos do referido dispositivo é excluído do direito à dedução o IVA suportado pelo sujeito passivo neste tipo de despesas, respeitantes a alimentação. E, note-se, não será por tais despesas se destinarem exclusivamente aos fins da actividade tributada que não recairão na previsão da norma. Com efeito, não só a expressão “incluindo” ali contida é de molde a assim se interpretar, como é, igualmente, este o sentido com que interpretamos o artigo 176.º da DIVA² (como, antes, o artigo 17.º, n.º 6 da Sexta Directiva). Como, também, é nesse sentido a Jurisprudência do TJUE sobre a matéria.

Até aqui, portanto, assistiria razão à Requerida.

²(a nosso ver, a expressão do legislador comunitário “(...) Em qualquer caso, são excluídas (...) as despesas que não tenham carácter estritamente profissional” não significa (não implica) que *não são excluídas as despesas que tenham carácter estritamente profissional*).

Sucedem porém que o legislador Português entendeu, também, afastar aquela exclusão do direito à dedução em certas e determinadas situações. É o que sucede no n.º 2 do mesmo art.º 21.º. Ora, nos termos da al. b) deste n.º 2 é afastada a referida exclusão - permitindo-se, pois, a dedução - no caso de “Despesas relativas a fornecimento ao pessoal da empresa, pelo próprio sujeito passivo, de (...), alimentação (...), em cantinas, economatos, dormitórios e similares;”. Sendo que os suplementos alimentares em causa são fornecidos pela Requerente (“pelo próprio sujeito passivo”, portanto) aos jogadores ao seu serviço, por si contratados, em contexto de competição desportiva, seja antes e/ou a seguir aos treinos, seja antes e/ou a seguir aos jogos, o que sucederá nas instalações ou nos autocarros da equipa, ou outros, onde os jogadores se encontram para o efeito. No contexto profissional de alta competição, em que se desenvolve a actividade da Requerente, antes e depois das provas (e treinos), onde os jogadores se encontrem instalados. Pelo que a situação é, quanto a nós, enquadrável na al. b) do n.º 2 (entre o mais, também na parte final “e similares”). Reunidos os demais pressupostos do direito à dedução, que não foram colocados em causa, assistia pois à Requerente o direito à dedução do IVA suportado nas respectivas facturas.

Pelo que, muito embora com distinta fundamentação, a saber, a que ora fica exposta, o sentido da decisão manter-se-ia o mesmo. Ou seja, decidiríamos igualmente no sentido da dedutibilidade do IVA suportado e, conseqüentemente, pelo deferimento do PPA neste ponto, como se decidiu.

Sofia Ricardo Borges