



SOCIEDADE DE ADVOGADOS, SP,RL
ROGÉRIO FERNANDES FERREIRA
& ASSOCIADOS



NEWSLETTER

SÚMULA DE JURISPRUDÊNCIA FISCAL ARBITRAL (2.º TRIMESTRE DE 2018)

This Information is intended for general distribution to clients and colleagues and the information contained herein is provided as a general and abstract overview. It should not be used as a basis on which to make decisions and professional legal advice should be sought for specific cases. The contents of this Information may not be reproduced, in whole or in part, without the express consent of the author. If you should require further information on this topic, please contact contact@rfflawyers.com.

*

This Information is sent in compliance with articles 22 and 23 of Decree-Law no. 7/2004, of 7 January, regarding unsolicited e-mails. If you wish to be removed from our mailing list and avoid similar future communications, please send an email with "Remove" to the email address newsletter@rffadvogados.com.

Legal 500 – Band 1 Tax "Portuguese Law Firm" and Band 1 Tax "RFF Leading Individual" 2013/2014/2015/2016
Chambers & Partners – Band 1 "RFF Leading Individual" 2013/2014/2015/2016
International Tax Review – "Best European Newcomer" (shortlisted) 2013 / "Tax Firm of the Year" (shortlisted) 2014/
"Tax Controversy Leaders" 2014/2015 / "Indirect Tax Leaders 2015" / "Women in Tax Leaders Guide 2015" / "European
Best Newcomer" 2016/ "Portugal Tax Firm of the Year" (shortlisted) 2017/"European tax Disputes of the Year"
(shortlisted) 2017/ "European Indirect Tax Firm of the Year" (shortlisted) 2017
Best Lawyers – "RFF Tax Lawyer of the Year" 2014 / "Recommended Lawyers" 2015/2016
Who's Who Legal – "RFF Corporate Tax Adviser of the Year" 2013/2015 / "Corporate Tax – Controversy" 2016 /
"Corporate Tax section of WWL - Thought Leaders" 2017
IBFD – Tax Correspondent Angola, Mozambique and East-Timor 2013/2014/2015/2016

SUMÁRIO

A presente Informação Fiscal apresenta Síntese Trimestral das principais decisões proferidas pelo Centro de Arbitragem Administrativa, em matéria tributária, analisando o impacto e o contributo que tais decisões poderão vir a ter.

Esta Informação tem por referência o 2.º Trimestre de 2018 e destacamos as seguintes decisões:



www.rfflawyers.com
Praça Marquês de Pombal, 16 – 5th (Reception)/6th
1250-163 Lisboa • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contact@rfflawyers.com



1.

NÚMERO DO PROCESSO: 454/2017-T

DATA: 2 de Abril de 2018

ASSUNTO: IVA – Ginásios – Serviços de nutrição – “Pacotes” de serviços

A Requerente, pessoa colectiva, requereu a constituição de tribunal arbitral colectivo, com o objectivo de ver declarada a ilegalidade das liquidações adicionais de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) e de juros compensatórios, com referência a correcções efectuadas sobre prestações de serviços consideradas isentas de IVA pela Requerente nos anos de 2015 e de 2016.

FACTOS

A Requerente tem como actividade principal a prestação de serviços relacionados com o desporto, disponibilizando aos seus clientes um espaço para a prática desportiva, bem como um espaço dedicado a serviços não desportivos como centro de estética, gabinetes médicos, solários, bar/restaurante, entre outros.

Encontra-se enquadrada no regime geral para efeitos de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) e no regime normal de IVA, com periodicidade trimestral.

Para frequência do estabelecimento da Requerente, os clientes tornavam-se sócios do mesmo, mediante a assinatura de um contrato de adesão, pagamento de inscrição e suportavam uma mensalidade, paga de forma antecipada, cujo valor variava consoante o tarifário escolhido, de entre os vários oferecidos pela Requerente.

Os clientes que contratassem os tarifários “Gold”, “Vip” e “Wellness”, beneficiavam da possibilidade de terem acompanhamento nutricional, tendo direito a uma consulta por mês, cabendo ao cliente decidir se fazia uso de todos, ou de parte, dos serviços que a Requerente colocava à sua disposição. De igual modo, os clientes da Requerente podiam contratar serviços de nutrição não incluídos na sua subscrição, sendo tais serviços pagos à parte, por um valor de € 20 ou de € 25, por consulta, consoante o cliente fosse sócio ou não do estabelecimento da Requerente.

Na facturação atinente aos planos que não incluíam acompanhamento nutricional, a Requerente não discriminou quaisquer serviços de nutrição, tendo liquidado IVA sobre a totalidade do valor da mensalidade. Ao invés, na facturação relativa aos planos que incluíam acompanhamento nutricional, era feito um desdobramento da mensalidade, compreendendo uma parte relativa a Acompanhamento Nutricional, isenta de IVA, e outra respeitante ao serviço de ginásio propriamente dito, sujeita à taxa normal de IVA (23%).

Nos anos de 2015 e de 2016, a Requerente não tinha nos seus quadros qualquer nutricionista, pelo que celebrou um contrato de prestação de serviços com uma empresa que se comprometeu a assegurar o serviço de nutrição, através de consultas individuais e com profissional especializado, a todos os sócios da Requerente que tenham no seu plano direito ao serviço de acompanhamento nutricional. Em contrapartida, a Requerente pagava uma avença mensal, de valor fixo, independentemente do volume de clientes.

Em 2017, a Requerente foi objecto de um procedimento externo de inspecção tributária, que incidiu sobre os exercícios de 2015 e 2016, e que teve por objectivo controlar a situação declarativa da Requerente e o enquadramento das operações por si praticadas em sede de IVA, tendo, nessa sequência, a Requerente sido notificada das liquidações que constituem o objecto do pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente.

ANÁLISE DO TRIBUNAL

Começa o Tribunal Arbitral por delimitar a questão principal controvertida no âmbito do processo, referindo que a mesma consiste em decidir se os serviços de nutrição prestados pela Requerente deverão ser considerados uma prestação acessória em relação à prestação principal (ginásio), formando com esta uma “operação complexa única” e, por essa razão, tributados como uma prestação única à taxa normal de IVA, como propugna a Administração tributária, ou, conforme defende a Requerente, se se tratam de prestações cindíveis e autonomizáveis, individualmente tributáveis em sede de IVA.

O Tribunal Arbitral, após elenco dos factos apurados com relevância para a decisão da causa, afirma, desde logo, que o pressuposto sobre o qual assentam as correcções

impostas pela Administração tributária, de que a prestação de serviços de nutrição “*é uma prestação de serviços acessória, o que não constitui para a clientela um fim em si, mas um meio de beneficiar nas melhores condições do serviço principal do prestador*”, não está devidamente fundado na factualidade apurada em sede de inspecção tributária.

Apesar de reconhecer que a circunstância de o acompanhamento nutricional estar “*inserido numa mensalidade que permite ao acesso a um conjunto vasto de serviços oferecidos*” constitui um indício relevante de que se poderá estar perante uma única contraprestação de carácter complexo, no entender do Tribunal, a mesma não será, só por si, suficiente para concluir que tal se verifica no caso vertente. Citando as palavras do Tribunal, “*(...) dentro das práticas comerciais actuais, não é raro, sendo antes corrente, os operadores económicos diversificarem horizontalmente a sua actividade e aglutinarem prestações de serviços em «pacotes», cuja subscrição assegura vantagens ao nível do preço para a respectiva clientela, em relação à sua contratação dispersa*”, dando o exemplo dos operadores de telecomunicações, das entidades bancárias e dos operadores de turismo, entre outros.

Quanto às outras circunstâncias enumeradas no Relatório de Inspecção Tributária para sustentar o entendimento de que a prestação de serviços de nutrição é uma prestação acessória ao serviço de ginásio, designadamente: o facto de, nos inputs, as despesas serem imputadas, praticamente na sua totalidade, aos sectores sujeitos a IVA, pelo que, nos outputs, a formação do preço deve manter este critério; de estarem em causa contratos inominados estabelecidos com os clientes, sem discriminação de valores, o que implica que as contraprestações deles emergentes estão sujeitas à taxa normal de IVA; e, ainda, o facto de, em 2015 e 2016, a Requerente não se encontrar registada na Entidade Reguladora da Saúde, o Tribunal defende que nenhuma delas “*dizem o que quer que seja de relevante quanto ao conteúdo concreto das prestações, em especial no que diz respeito a alguma delas permitir que a outra seja usufruída em melhores condições.*”

Por outro lado, relativamente ao argumento esgrimido pela Administração tributária já em sede arbitral, de que a maioria das consultas de acompanhamento nutricional contratadas não foram efectivamente prestadas, o Tribunal refere que *in casu* estamos perante um modelo de negócio que assenta na venda da disponibilização de serviços, independentemente da sua efectiva utilização pelos clientes, constituindo tal modelo um

factor determinante da respectiva rentabilidade do negócio, porquanto o que releva é que a Requerente tenha disponibilizado o serviço de nutrição aos clientes que o contratem, o que, no entendimento do Tribunal, ficou demonstrado.

Por último, o Tribunal debruça-se sobre a questão levantada pela Administração tributária, respeitante à valoração, ao nível da facturação da Requerente, dos serviços de acompanhamento nutricional que disponibiliza aos seus clientes e que poderia eventualmente indiciar uma situação de fraude ou evasão fiscal, através da manipulação dos valores económicos das prestações, de modo a obter vantagens do ponto de vista tributário.

A este respeito, o Tribunal afirma, de imediato, que, no presente caso, essa situação não se verifica, uma vez que a valorimetria, em termos de facturação dos serviços de acompanhamento nutricional pela Requerente, tem sustentação económica, não sendo possível concluir que a Requerente tenha procedido a um empolamento artificial do valor dos serviços de acompanhamento nutricional, nem tão-pouco que o valor fixado pela Requerente para as consultas avulsas de nutrição seja desfasado ou não tenha correspondência com os valores de mercado para os serviços em apreço.

Conclui, então, que, *“ não estando em causa, assim, prestações meramente acessórias, na ausência da norma como a da referida verba 3.1 da Lista II anexa ao CIVA, por força do princípio da neutralidade do IVA, a decomposição dos preços impõe-se, vigorando, à falta de previsão legal noutro sentido, a liberdade económica dos operadores dentro do que sejam os preços aceitáveis de mercado, sendo que, a falta de, ou a incorrecta, decomposição, não acarretará a aplicação da “taxa mais elevada à totalidade do serviço”, justamente por não estar em causa uma única prestação complexa e por inexistir previsão legal nesse sentido, mas a obrigação da AT liquidar, por métodos directos ou indirectos, o imposto de acordo com a taxa aplicável a cada serviço.”*

Em face do exposto, o Tribunal julgou integralmente procedente o pedido de pronúncia arbitral, determinando a anulação das liquidações de IVA e de juros compensatórios objecto do pedido arbitral, condenando a Administração tributária nas respectivas custas do processo.

2.

NÚMERO DO PROCESSO: 255/2017-T

DATA: 10 de Abril de 2018

ASSUNTO: Imposto Especial sobre o Jogo Online – Incompetência do Tribunal arbitral

A Requerente, pessoa colectiva, apresentou pedido de constituição de Tribunal arbitral colectivo, com o intuito de obter a declaração de ilegalidade de duas liquidações de Imposto Especial sobre o Jogo Online (IEJO), referentes ao ano de 2016, com o consequente reembolso do imposto pago, bem como o reconhecimento ao direito a juros indemnizatórios.

FACTOS

A Requerente é a sucursal em Portugal de uma sociedade com sede em Malta, que opera sob uma determinada marca de apostas desportivas on-line.

Em Janeiro de 2017, a Requerente foi notificada de duas liquidações de IEJO, emitidas, em cumprimento do disposto no artigo 90.º do Regime Jurídico dos Jogos e Apostas Online, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 66/2015, de 29 de Abril, pela Directora do Departamento do Jogo Online do Serviço de Regulação e Inspeção de Jogos do Turismo de Portugal, I.P., devidas pela exploração das apostas desportivas à cota no ano de 2016.

Perante tais liquidações, a Requerente deduziu o Pedido de Pronúncia Arbitral que deu origem aos presentes autos contra o Instituto do Turismo de Portugal, I.P. e, bem assim, contra a Autoridade Tributária e Aduaneira, tendo optado por designar árbitro.

Cada uma das referidas entidades procedeu à designação de árbitro, o que levou o Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) a emitir um Despacho que mandava notificar as duas entidades demandadas para designarem conjuntamente um árbitro, sob pena de o Conselho Deontológico do CAAD se substituir às mesmas na designação do árbitro, uma vez que, quando o Tribunal funcione com a intervenção do colectivo, o terceiro árbitro, que exerce as funções de árbitro presidente, é designado pelas partes ou, na falta de acordo, pelo Conselho Deontológico do CAAD, não podendo o Tribunal funcionar com árbitros exclusivamente designados pelas partes.

As entidades demandadas pronunciaram-se sobre o teor da referida notificação, manifestando a sua oposição à solução imposta pelo Despacho do Presidente do CAAD, considerando-o desprovido de base legal que o sustente e cerceador dos direitos e garantias das partes, em clara violação do princípio da igualdade de armas, vindo, a final, o Instituto de Turismo de Portugal a aceitar a designação do árbitro indicado pela Administração tributária.

Posteriormente, o Tribunal arbitral foi constituído e foram as entidades demandadas notificadas para apresentar a sua Resposta, em que ambas se defenderam por excepção, designadamente invocando a excepção de incompetência absoluta, em razão da matéria, do Tribunal, com maior relevância para a análise que aqui se pretende levar a cabo.

ANÁLISE DO TRIBUNAL

Antes de se debruçar sobre a questão *decidenda* em causa no processo, o Tribunal começou por apreciar a excepção de incompetência material do Tribunal arbitral para dirimir o presente litígio, uma vez que, por força do princípio da competência-competência (*Kompetenz-Kompetenz*), o Tribunal que seja incompetente está impedido, não apenas de apreciar o mérito da causa mas todos os demais pressupostos processuais, com excepção precisamente da sua própria competência.

Ora, sobre esta matéria, as entidades demandadas entendem que o IEJO não é administrado por qualquer serviço da Autoridade Tributária e Aduaneira, mas sim pelo Instituto do Turismo de Portugal, I.P., pelo que a relação jurídico-fiscal controvertida relativamente à qual se pede a intervenção do Tribunal arbitral não está abrangida pela delimitação de competência dos Tribunais arbitrais tributários realizada pelo RJAT e pela Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

Já a Requerente, após ter sido notificada para se pronunciar sobre as excepções aduzidas pelas entidades demandadas, vem admitir que as liquidações impugnadas não foram emitidas pela Administração tributária, mas sim pelo Instituto do Turismo de Portugal, I.P., assumindo a natureza de Administração tributária, “*nos mesmos termos em que a AT, no que respeita aos restantes impostos, assume uma relação jurídico-tributária com os contribuintes*”, aludindo ao disposto no n.º 3 do artigo 1.º da LGT.

Defende que, com a publicação do Regime do Jogo Online e a implementação do IEJO, importa proceder a uma leitura actualista da lista de entidades vinculadas à jurisdição arbitral tributária, pois *“o facto de o artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011 ter concretizado, no momento da sua aprovação, o meio de vinculação da DGCI e da DGAIEC, não significa que tal formulação tenha ficado (para sempre) cristalizada no tempo”, “nem que o legislador tenha pretendido, desta forma, limitar para o futuro a possibilidade de se considerarem submetidas à jurisdição arbitral outros serviços que, por força de atribuição legal de competência para liquidar e cobrar outros impostos, devam, nesse domínio, ser consideradas equiparadas, para todos os efeitos legais, à AT”*. A Requerente conclui, dizendo que, no seu entender nada justifica *“que o ato de liquidação do IEJO não possa ser sujeito aos mesmos meios de defesa dos atos sujeitos ao IRC, sob pena de um esvaziamento injustificado (e injusto) da garantia constitucional de acesso a uma justiça célere, e uma violação grave do princípio da igualdade entre sujeitos passivos sujeitos a IRC e sujeitos passivos sujeitos ao IEJO”*.

O Tribunal, na sua apreciação da excepção de incompetência material do Tribunal, começa por discorrer sobre o regime do IEJO e a sua administração pelo TP, referindo, desde logo, que *“é, inquestionável que o IEJO é um imposto cuja administração, designadamente liquidação, controlo, inspecção, cobrança, não coerciva, emissão de certidões de dívida, é da competência do Turismo de Portugal, do respectivo Serviço de Regulação e Inspeção de Jogo (SRIJ), não sendo, pois, administrado por qualquer serviço da Autoridade Tributária e Aduaneira”*.

De seguida, passa o Tribunal a analisar os pressupostos de verificação necessária para que um Tribunal arbitral tributário se considere competente para dirimir um litígio que seja sujeito à sua apreciação.

Começando pelo *“âmbito objetivo da competência ou tipo de litígios abrangidos”*, os Tribunais arbitrais tributários têm competência material para o julgamento de pretensões respeitantes à declaração de ilegalidade de actos tributários, relativos a impostos, atinentes à liquidação, autoliquidação, retenção na fonte, pagamento por conta, fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação, determinação da matéria colectável e fixação de valores patrimoniais, com exclusão das pretensões enunciadas nas disposições constantes das alíneas a) a d) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011.

Já quanto ao “*âmbito subjetivo de competência*”, os impostos relativamente aos quais as pretensões de declaração de ilegalidade são susceptíveis de apreciação por Tribunais arbitrais tributários são aqueles cuja administração esteja cometida aos serviços do Ministério das Finanças e da Administração Pública da Direcção-Geral dos Impostos e da Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (art. 4.º, n.º 1 do RJAT e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011), actualmente a Autoridade Tributária e Aduaneira, por força do disposto no artigo 12.º do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro.

Por último, em termos quantitativos, os litígios respeitantes às pretensões que se enquadram na indicada delimitação objectiva e subjectiva, para serem susceptíveis de apreciação por tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, apenas podem envolver, como valor máximo, montante não superior a €10.000.000.

Subsumindo os referidos pressupostos ao caso sob exame, o Tribunal afirma, de imediato, que o Instituto do Turismo de Portugal, I.P. e o seu Serviço de Regulação e Inspeção de Jogos (SRIJ), “*não constitui, como é óbvio e patente, um serviço da AT, não sendo o IEJO um imposto administrado pela AT.*” Com efeito, considera o Tribunal que só os serviços da Administração tributária se encontram vinculados à jurisdição dos Tribunais arbitrais tributários, relativamente às pretensões definidas no RJAT, as quais têm de respeitar a impostos que sejam administrados pela Administração tributária. “*Precisamente, em relação ao IEJO, não existe previsão legal atributiva de competência à AT quanto à respetiva liquidação e cobrança voluntária, apenas se determinando, uma vez emitidas as certidões de dívida pelo SRIJ, a sua cobrança coerciva pela AT nos termos previstos no CPPT (...), o que envolve uma representação processual*”.

Entende, então, o Tribunal que “*é manifesto que, por não estar aqui em apreço uma pretensão relativa a um imposto administrado pela AT, mas sim concernente a um tributo cuja administração compete ao TP, o litígio em causa nos presentes autos (...) não se enquadra na competência material deste Tribunal, seja em atenção ao âmbito material, que respeita ao IEJO, tributo que não é administrado pela AT, mas cuja administração está antes cometido ao TP, (...) seja em atenção à entidade demandada TP, que não se encontra vinculada à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD.*”

Em face do exposto, o Tribunal conclui pela procedência da excepção dilatória de incompetência absoluta, em razão da matéria, do Tribunal arbitral constituído, determinando a absolvição da instância das duas entidades demandadas.

3.

NÚMERO DO PROCESSO: 595/2017-T

DATA: 1 de Junho de 2018

ASSUNTO: IVA – Direito à dedução – Direitos de imagem de desportistas

A Requerente, pessoa colectiva, requereu a constituição do Tribunal arbitral colectivo e respectivo pedido de pronúncia no sentido da declaração de ilegalidade das liquidações de IVA e juros compensatórios, emitidas na sequência de uma inspecção tributária a que a Requerente foi sujeita.

FACTOS

A Requerente é uma sociedade desportiva que agrega a actividade de futebol profissional, e, como tal, celebra diversos contratos com jogadores de futebol com vista ao seu êxito desportivo.

A Requerente foi alvo de uma acção inspectiva, na qual se constatou a dedução indevida de IVA, na aquisição de serviços de intermediação e na aquisição de direitos de imagem de jogadores.

Na sequência da inspecção, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu, em Setembro de 2016, as liquidações de IVA e juros compensatórios, tendo a Requerente deduzido uma Reclamação Graciosa contra esses actos de liquidação, que veio a ser indeferida.

A contratação *supra* referida passa, maioritariamente, pela intermediação de agentes de futebol, que asseguram uma relação qualidade/preço superior àquela que é obtida quando o próprio clube acede directamente, sem a intervenção daqueles, ao mercado de jogadores, na medida em que o seu interesse na contratação inflaciona o preço.

Deste modo, cabe aos agentes de futebol a tarefa de prospecção de jogadores que satisfaçam o perfil e características indicados pelo clube, sejam eles jogadores representados por aqueles ou não.

Os serviços prestados pelos agentes de futebol são pagos pelo clube, se a contratação do jogador por eles apresentado se efectivar, formalizando contrato de intermediação com esse agente, bem como, indicando no contrato escrito com cada jogador, a intervenção desse agente e o pagamento da comissão respectiva.

A representação de jogadores por agentes de futebol e respectivas empresas é apenas conhecida pelos clubes aquando da formalização de contratos com esses jogadores.

A Requerente recebe uma importante receita proveniente de contratos com patrocinadores, cujas cláusulas prevêem a utilização dos jogadores mais mediáticos do clube para acções de promoção dos seus produtos.

A Requerente, face ao prestígio de certos jogadores, adquiriu os seus direitos de imagem, para além da sua contratação, durante o período em que foram contratados, para evitar que aqueles, por já terem celebrado contratos de cedência de imagem com outras empresas, viessem a participar em campanhas de promoção de marcas concorrentes às dos seus patrocinadores.

ANÁLISE DO TRIBUNAL

O Tribunal Arbitral debruçou-se, desde logo, sobre a questão da excepção de caso julgado material apresentada pela Requerente, formada pela decisão do processo arbitral n.º 345/2016-T, que apreciou questões idênticas às do presente processo, relativamente à dedução de IVA em outros períodos.

Veio o Tribunal referir que, ainda que em execução de julgado tenha de ser respeitado o juízo feito sobre a qualificação como vícios, positiva ou negativa, das circunstâncias apreciadas na decisão transitada em julgado, tal como afirma o STA, fora do âmbito da execução de julgado, na sequência de declaração de ilegalidade de determinados actos, em processo de tipo impugnatório, nada impede a Administração tributária de praticar novos actos do mesmo tipo dos anteriores, com ou sem novos fundamentos.

Ao concluir pela improcedência da excepção invocada, explica o Tribunal, que sobre o caso julgado pairam limites objectivos e, como tal, a declaração de ilegalidade sobre a qual se forma caso julgado se restringe aos actos que foram apreciados, “(...) *nos precisos limites e termos em que julga*”. Não tendo, no âmbito do processo n.º 345/2016-T se decidido sobre hipotéticos actos do mesmo tipo referentes a anos anteriores nem a anos futuros, o caso julgado formou-se nesses termos e com esses limites.

Quanto à não aceitação da dedução do IVA, em relação à aquisição de serviços de intermediação na contratação de diversos jogadores, esta assentou em dois argumentos formulados pela Administração tributária. Primeiro, que a dedução dos encargos suportados com a liquidação do IVA pela Requerente é indevida, porquanto os serviços aqui em causa, não foram adquiridos por aquela, mas sim pelos jogadores, que impuseram a presença dos seus agentes nas negociações, não encontrando previsão no disposto do artigo 19.º, n.º 1 do CIVA. Segundo, que, face ao facto de os serviços prestados pelos agentes, o serem na qualidade de representantes dos jogadores, e não da Requerente, apenas estes poderiam deduzir o IVA, de acordo com o disposto no artigo 20.º do CIVA.

Recolhida a prova produzida, considerou o Tribunal que não se provou que tenham sido os jogadores que impuseram a presença dos agentes como seus representantes nas negociações, tendo-se constatado, aliás, que foram prestados serviços à Requerente pelos agentes, em conexão com a actividade da Requerente.

Destarte, atentou o Tribunal estar aqui presente um vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto, das liquidações impugnadas, na parte em que não se verifica qualquer obstáculo à dedução do IVA que a Requerente suportou ao efectuar os pagamentos daqueles serviços.

Ainda sobre a não aceitação pela Administração tributária da dedução do IVA, mas agora em relação à aquisição de direitos de imagem de vários jogadores pela Requerente, baseou-se a Administração tributária, num primeiro momento, na falta de comprovação do elemento da indispensabilidade de suporte dos gastos por parte da Requerente e, num segundo momento, no facto de não terem sido registados quaisquer rendimentos

ou de ter sido montada uma estrutura empresarial adequada para a exploração daqueles direitos de imagem adquiridos pela Requerente, tal como dispõe o artigo 20.º do CIVA.

Em face do alegado, observou o Tribunal que, para o requisito da indispensabilidade estar preenchido, basta que os gastos sejam efectuados no interesse da empresa e estejam relacionados com a sua actividade (“*business related*”), independentemente de virem a dar origem ou não a proveitos, ou de virem a ter relevância para a manutenção da fonte produtora. Sobre o segundo ponto, o Tribunal afirmou ter sido provada não só a efectiva utilização dos direitos de imagem adquiridos, em acções de promoção realizadas pelos jogadores em causa para acções de patrocinadores e clientes de camarote, como se verificou existir uma conexão destas acções de promoção com os proveitos obtidos pela Requerente, tendo em conta que as mesmas são cláusulas indispensáveis para a manutenção, celebração e angariação de novos patrocinadores pela Requerente, consubstanciando uma parte importante de receita para a Requerente, enquanto sociedade desportiva.

No mesmo sentido, é feita alusão ao Acórdão do TJUE de 06-09-2012 (proferido no âmbito do processo n.º C-496/11), que admite igualmente um direito a dedução a favor do sujeito passivo, mesmo na falta de um nexo directo e imediato entre as operações a montante e as operações a jusante com direito a dedução, desde que os custos desses serviços façam parte das suas despesas gerais, e estas sejam, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos bens que fornece ou dos serviços que presta.

Desta forma, concluiu o Tribunal que as liquidações impugnadas enfermam de erro sobre os pressupostos de facto, na parte em que assentam nas correções relativas ao IVA deduzido que foi suportado com a aquisição de direitos de imagem.

Assim, o Tribunal considerou ilegais as liquidações de IVA e, bem assim, as liquidações de juros compensatórios que têm aquelas como seus pressupostos.

Lisboa, 08 de Agosto de 2018

Rogério M. Fernandes Ferreira
Vânia Codeço
João Mário Costa
Francisca Queiroz Vieira