

## CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 06/ 2011-T

Tema: Imposto sobre o Valor Acrescentado - IVA.

### PROC. N.º 6/2011-T CAAD

#### REQUERENTE

...

#### REQUERIDA

Autoridade Tributária e Aduaneira (que sucedeu à Direção-Geral dos Impostos)

#### A. RELATÓRIO

1. Em 4 de outubro de 2011, ... (“Requerente”), contribuinte fiscal número ..., e com demais sinais no processo, requereu a constituição de tribunal arbitral, nos termos e para os efeitos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e no artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, doravante “RJAT”).
2. É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, que sucedeu à Direção-Geral dos Impostos (“Requerida”).
3. A Requerente optou por não designar árbitro.
4. Nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º do RAT, foi designado o coletivo de árbitros composto pelo Senhor Juiz Desembargador Manuel Macaísta Malheiros, na qualidade de árbitro presidente e pelos Senhores Professor Doutor Carlos Lobo e Dra. Conceição Gamito, na qualidade de árbitros-adjuntos.
5. Em 4 de novembro de 2011, na sede do CAAD, foi constituído o tribunal arbitral (cfr. ata de constituição do tribunal arbitral).
6. A pretensão objeto do pedido de pronúncia arbitral consiste na anulação – com fundamento em ilegalidade, por violação de lei consubstanciada em erro nos pressupostos de facto e na errada interpretação e aplicação do n.º 2 do artigo 4.º do Código do IVA – dos atos tributários de liquidação de imposto sobre o valor acrescentado (“IVA”) referentes aos exercícios de 2008, 2009 e 2010 e dos correspondentes juros compensatórios (“JC”), melhor identificados na tabela infra:

Liquidação n.º	Período	Natureza da dívida	Valor
...	0812	IVA	€ 28.878,31
...	0812	JC	€ 2.553,95
...	0912	IVA	€ 31.292,91
...	0912	JC	€ 1.515,78
...	1012	IVA	€ 51.296,92
...	1012	JC	€ 432,86
<b>TOTAL</b>			<b>€ 115.970,73</b>

7. Fundamentando o **PEDIDO DE PRONÚNCIA ARBITRAL**, a Requerente alegou em resumo o seguinte:
- 7.1. A Requerida identificou nos ficheiros SAF-T (PT) da Requerente, relativos à faturação de 2008, 2009 e 2010, 110.625 registos contabilísticos de vendas a dinheiro com “valor zero” e com a identificação “Voucher ...” ou “grátis”.
- 7.2. A Requerida entendeu estar na presença de uma distribuição gratuita de 110.625 bilhetes, que subsumiu na previsão da alínea b) do n.º 2 do artigo 4.º do Código do IVA, afirmando que as prestações de serviços efetuadas a título gratuito pelo sujeito passivo se consideram efetuadas a título oneroso e como tal sujeitas a IVA.
- 7.3. A Requerida não fez qualquer referência ao destino ou emprego das referidas vendas a dinheiro, não tendo alegado nem demonstrado que as mesmas foram objeto de uso privado pelos sócios ou pelo pessoal da Requerente ou que, por qualquer outra razão, foram subtraídas da esfera empresarial da Requerente, o que inquina de ilegalidade os atos de liquidação acima melhor identificados, por violação da alínea b) do n.º 2 do artigo 4.º do Código do IVA.
- 7.4. A ideia de que os registos contabilísticos de vendas a dinheiro com “valor zero” e com a identificação “Voucher ...” ou “grátis” correspondem a 110.625 entradas no parque sem qualquer contraprestação não é condicente com a realidade, verificando-se uma enorme divergência entre os factos reais e os factos representados como motivo dos atos de liquidação.
- 7.5. A Requerente instalou na entrada do parque um sistema de acesso eletrónico, no qual se integram torniquetes eletromecânicos de passagem unidirecional, através dos quais se faz o acesso ao recinto do parque.
- 7.6. Cada utente necessita de um bilhete de ingresso com um código de leitura ótica que, uma vez colocado defronte do sensor do torniquete, lhe permite aceder ao recinto do parque.
- 7.7. Mercê da parametrização do seu sistema informático e contabilístico, por cada ingresso de leitura ótica gerado na bilheteira do parque sobrevém automaticamente um registo contabilístico como venda a dinheiro.

- 7.8. Quando um utente adquire o seu ingresso diretamente na bilheteira do parque, a venda é automaticamente registada quando o bilhete com código de leitura ótica é produzido.
- 7.9. Mas sucede frequentemente os utentes apresentarem-se à entrada do recinto com ingressos pré-adquiridos – comumente designados “vouchers”.
- 7.10. Aqueles “vouchers” podem ser adquiridos junto de agentes turísticos (agências de viagens ou hotéis) autorizados pela Requerente a vender entradas mediante uma comissão.
- 7.11. Os “vouchers” podem ainda ser atribuídos pela ... aos seus atuais ou potenciais clientes no âmbito de um acordo celebrado com a Requerente, nos termos do qual esta disponibiliza 20.000 ingressos no parque por ano, mediante uma contrapartida pecuniária.
- 7.12. Os “vouchers” concebidos e impressos pelos agentes turísticos ou pela ... não permitem a entrada no recinto porque vêm desprovidos de um código de leitura ótica, devendo os utentes requerer na bilheteira do parque a sua troca por bilhetes com código de leitura ótica.
- 7.13. A troca de um “voucher” pré-adquirido por um bilhete com código de leitura ótica gera um registo contabilístico de venda a dinheiro, o qual não reflete uma nova venda, mas apenas uma troca de impressos necessária à entrada no recinto do parque por um utente que já a pagou.
- 7.14. A Requerente não recebe nenhuma importância adicional de um cliente que já adquiriu o seu ingresso através do agente turístico ou que o obteve da ....
- 7.15. O ingresso é faturado ao agente turístico, pelo preço de venda ao público deduzido de uma comissão que o agente turístico retém, ou à ..., no âmbito do acordo do acordo celebrado com a Requerente.
- 7.16. Nos anos de 2008, 2009 e 2010 foram faturados aos agentes turísticos os seguintes ingressos:

<b>2008</b>	9.382
<b>2009</b>	11.737
<b>2010</b>	9.783
<b>TOTAL</b>	<b>30.902</b>

- 7.17. Nos anos de 2008, 2009 e 2010 foram adquiridos pela ... os seguintes vouchers:

<b>2008</b>	20.000
<b>2009</b>	20.000
<b>2010</b>	20.000
<b>TOTAL</b>	<b>60.000</b>

- 7.18. Nos dias de maior afluência e para evitar o congestionamento das bilheteiras pelos utentes que já são titulares de “vouchers” sem código de leitura ótica, os funcionários da

bilheteira imprimem vários bilhetes com código de leitura ótica em número estimado, para serem trocados pelos “vouchers” diretamente nos torniquetes.

- 7.19. É frequente verificar-se uma impressão de bilhetes com código de leitura ótica por excesso.
- 7.20. É também frequente a Requerente oferecer entradas gratuitas a responsáveis de agências turísticas, guias turísticos e outros promotores, as quais representam genuínas prestações de serviços a título gratuito que também encontram respaldo nos registos contabilísticos de vendas a dinheiro de “valor zero”.
- 7.21. A entrada e utilização do parque por aqueles responsáveis justifica-se no âmbito do processo de promoção do parque, o que impede que a finalidade das correspondentes prestações de serviços seja para fins alheios à Requerente.
- 7.22. Existe ainda um último conjunto de situações de genuínas prestações de serviços a título gratuito que influenciaram também o número de registos contabilísticos de vendas a dinheiro de “valor zero”, que corresponde ao conjunto de ações levadas a cabo pela Requerente no quadro de responsabilidade social da empresa, designadamente aos utentes ou beneficiários de determinadas instituições de solidariedade ou relevância social, como a associação dos doentes mentais, famílias e amigos do ... (“...”), o centro comunitário António Aleixo ou o corpo municipal de bombeiros voluntários.
- 7.23. É manifestamente exagerado o volume de serviços gratuitos com que a Requerida se deparou, o que denuncia um défice de instrução procedimental.
- 7.24. Acreditar no número de serviços gratuitos avançados pela Requerida é admitir que a Requerente abriu mão graciosamente de cerca de 25% das suas receitas de bilheteira ou, numa outra perspetiva, que laborou 28 dias num cenário de lotação esgotada (4.000 utentes/dia) sem que em nenhum tenha obtido qualquer retorno.
- 7.25. Um tão elevado número de serviços gratuitos não é razoável nem é verdadeiro, não se percebendo que, com ele confrontada, a Requerida não questione a sua grandeza e não se abstenha de liquidar o imposto – que constitui em boa medida uma duplicação de coleta-, em obediência ao disposto no artigo 100.º do CPPT.
- 7.26. Os atos de liquidação assentam em pressupostos de facto não fundados em elementos probatórios objetivos e seguros, mas antes em factos controvertidos e incertos, sobrevivendo erro sobre os pressupostos de facto gerador de errada aplicação do direito, o que determina vício de violação de lei e torna os atos anuláveis.
- 7.27. A Requerida identificou ainda nos mesmos ficheiros SAF-T da Requerente “vendas a dinheiro com valor zero, regra geral relativas a serviços de restauração”, os quais dizem essencialmente respeito ao fornecimento de refeições e bebidas aos funcionários do parque e a elementos de grupos de animação que nele atuam.
- 7.28. A Requerida entendeu que basta dizer que o referido fornecimento é “grátis” para poder liquidar o respetivo IVA considerado em falta. Mas não basta.
- 7.29. O parque labora de 1 de junho a 30 de setembro.
- 7.30. A Requerente conta com uma equipa de 30 funcionários para fazer face à afluência dessa época sazonal.
- 7.31. Cada um desses funcionários dispõe em regra de um período diário de 30 minutos para almoço.

- 7.32. O parque situa-se no sítio do ..., que dista cerca de seis quilómetros do centro urbano mais próximo, ..., e não é servido por uma rede de transportes que assegure a ida a ... e o regresso em tempo compatível com os 30 minutos de almoço dos funcionários.
- 7.33. No sítio do ... não existem estabelecimentos que forneçam refeições e pratiquem preços conciliáveis com o horário e o poder de compra dos funcionários do parque.
- 7.34. Neste contexto, o fornecimento de refeições aos funcionários não visa a satisfação das necessidades privadas destes e é efetuado para fins que não são estranhos à empresa, pois as exigências desta impõem que as refeições sejam por si fornecidas.
- 7.35. Em suporte do alegado invoca a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia, nomeadamente, os acórdãos proferidos nos processos C-258/95 (*Fillibeck*) e C-371/07 (*Danfoss & AstraZeneca*).
- 7.36. Concluindo que a interpretação da Requerente é a única conforme às regras comunitárias do IVA, que são a matriz conformadora do imposto nacional.
8. No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente juntou 19 documentos e indicou pretender também produzir prova testemunhal, arrolando para o efeito 7 testemunhas.
9. Em 22 de novembro de 2011, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou **RESPOSTA** na qual invoca que os atos impugnados não padecem dos vícios e ilegalidades que lhe são imputados pela Requerente, alegando em resumo o seguinte:
  - 9.1. A Requerente não fez uma interpretação correta da alínea b) do n.º 2 do artigo 4.º do Código do IVA que levasse a nela subsumir o que de facto está em causa nos presentes autos.
  - 9.2. A norma da alínea b) do n.º 2 do artigo 4.º do Código do IVA visa não desvirtuar o funcionamento do imposto e a equiparação a operações onerosas tem como ratio permitir que o sujeito passivo não utilize abusivamente o seu direito à dedução ou veja coartado esse mesmo direito.
  - 9.3. Para que se possa utilizar plenamente o direito à dedução é necessário que o imposto dedutível seja condição necessária à prática de operações sujeitas a IVA e dele não isentas.
  - 9.4. Nas situações de operações gratuitas, não fora a sua assimilação a operações onerosas para efeitos de tributação, não poderia o exercício do direito à dedução ser plenamente exercido e a lei haveria de coartá-lo de alguma maneira.
  - 9.5. Não interessando à Requerente que o seu direito à dedução seja coartado, esquece-se esta todavia que, para que tal seja possível, torna-se necessário que do lado das operações ativas se cumpram determinadas regras, nomeadamente, a liquidação do imposto na realização de algumas delas, ainda que praticadas a título gratuito.
  - 9.6. Portanto, estão perfeitamente preenchidos os requisitos para que a tributação se operasse nas operações descritas nos autos.
  - 9.7. A gratuitidade das referidas operações determina que se esteja na presença de prestações de serviços para fins alheios à empresa.
  - 9.8. Neste sentido, constituindo-se a Requerente para desenvolver uma atividade económica e, como tal, obter o lucro, tal implica que, quando proporciona prestações de serviços a título gratuito, esteja a desvirtuar os fins a que obedeceu a sua constituição.

- 9.9. E se as operações realizadas pela Requerente se traduzem em prestações de serviços gratuitos, então esses fins são alheios aos da sua constituição.
- 9.10. Donde estão perfeitamente preenchidos os requisitos para que a tributação se operasse nas operações, não padecendo os atos visados das ilegalidades invocadas.
- 9.11. A Requerente não logrou comprovar que as vendas aos agentes turísticos e à ..., de um lado, e as vendas aos clientes finais de “valor zero”, do outro, correspondem à mesma operação.
- 9.12. A Requerente não logrou comprovar – nem logra fazê-lo através do documento n.º 8 junto ao pedido de pronúncia arbitral – que é frequente verificar-se uma emissão de bilhetes por excesso para evitar aglomerados de clientes à entrada do parque nos dias de maior afluência.
- 9.13. Com o documento n.º 8 junto ao pedido de pronúncia arbitral, a Requerente limita-se a demonstrar que no dia 22 de julho de 2010, uma quinta-feira às 16h28m foi emitido um bilhete com a referência “Grátis ...”, através do documento denominado “venda a dinheiro” e que, no dia 5 de agosto de 2009, uma quarta-feira, pelas 14h43m foi emitido um bilhete com a referência “... Grátis” e também no dia 4 de agosto de 2010, uma quarta-feira, pelas 18h02m foi emitido outro bilhete com a referência “... Grátis”.
- 9.14. A justificação da Requerente, com base no facto de emitir bilhetes por excesso nos dias de maior afluência e de a emissão de um bilhete de leitura ótica gerar um registo contabilístico automático, comprova o pouco rigor da contabilidade da Requerente e não deve colher.
- 9.15. Falta à Requerente controlo da emissão de documentos contabilísticos, designadamente das vendas a dinheiro, e da correspondência destes com as entradas no parque por intermédio de “vouchers” e outros títulos adquiridos junto de operadores turísticos, controlo esse que é absolutamente fundamental à posterior faturação das entradas aos operadores turísticos que as emitiram.
- 9.16. Não é razoável que o constrangimento informático da Requerente que determina que a emissão de um bilhete de leitura ótica gere um registo contabilístico de venda a dinheiro persista pelo menos desde o ano de 2008.
- 9.17. Também não é credível que a Requerente não faça o controlo diário e efetivo da correspondência/troca entre vouchers e bilhetes de leitura ótica e dos bilhetes emitidos em excesso que são eliminados, o qual seria fundamental para controlo interno da Requerente.
- 9.18. Em suma, a Requerente não logra demonstrar que é a troca entre os vouchers emitidos pelos agentes “...” e os bilhetes grátis que gera o número inusitado de vendas a dinheiro com “valor zero” registadas na contabilidade.
- 9.19. E na análise das cópias das faturas emitidas aos agentes não foi detetada qualquer referência a vendas a dinheiro relativas a bilhetes grátis.
- 9.20. As evidentes contradições e a falta de correspondência entre o afirmado pela Requerente e a realidade demonstrada na sua contabilidade não permitem abalar os atos de liquidação em crise.
- 9.21. O alegado pela Requerente quanto ao destino dos 110.625 registos contabilísticos de vendas a dinheiro com valor zero nos anos de 2008, 2009 e 2010 esbarra, desde logo,

com os documentos n.º 10, 13 e 16, relativos aos vouchers da ..., juntos ao pedido de pronúncia arbitral.

- 9.22. Porquanto dos mesmos resulta que a utilização pela ... dos vouchers correspondentes a cada ano não é limitada ao ano de emissão, o que determina que os vouchers emitidos com validade até ao final do ano de 2008 possam ser utilizados em 2009 e/ou 2010 e que os vouchers de 2009 possam ser utilizados até ao final de 2010 e assim sucessivamente.
- 9.23. E implica que não se possa entender que a Requerente possa afirmar perentoriamente que, em cada ano, 20.000 vouchers da ... possam corresponder a 20.000 bilhetes de leitura ótica e correspondentemente a documentos de venda a dinheiro.
- 9.24. O que demonstra também que a Requerente não apresenta qualquer prova documental que justifique a tese por si defendida, nomeadamente:
- 9.25. A Requerente não comprova e/ou não documenta os bilhetes grátis que são trocados diariamente.
- 9.26. A Requerente não comprova de que modo são eliminados os bilhetes em excesso.
- 9.27. A Requerente não comprova a alegada troca entre os vouchers e/ou bilhetes emitidos pelos agentes master e os bilhetes grátis.
- 9.28. As faturas emitidas pela Requerente a titular as verbas contratualmente definidas no âmbito do protocolo com a ... referem-se apenas a serviços de apoio de carácter publicitário, sem qualquer menção a bilhetes de entrada no recinto do parque.
- 9.29. A insuficiência da prova apresentada para justificar o alegado pela Requerente forçou a Requerida a concluir que se trata efetivamente de “oferta” de bilhetes, conclusão esta que é corroborada com os documentos que se juntam no anexo 14 do Relatório de Inspeção.
- 9.30. A Requerida detetou um conjunto de irregularidades contabilísticas que a Requerente não logrou justificar, sendo certo que essa prova lhe cabia em face da distribuição do ónus da prova resultante do disposto no artigo 74.º da LGT.
- 9.31. Quanto às vendas a dinheiro com valor zero relativas a serviços de restauração e que a Requerente atribui ao fornecimento de refeições a funcionários do parque e a elementos de grupos de animação que nele atuam, afirma a Requerida que a suceder como representa a Requerente, tal implicaria, no que concerne às refeições fornecidas a trabalhadores, dois tratamentos alternativos em sede de IVA: (a) isenção das prestações de serviços ao abrigo do n.º 36 do artigo 9.º do Código do IVA, o que determinaria que a Requerente passasse a ter a qualidade de sujeito passivo misto sujeito às regras do artigo 23.º do Código do IVA; ou (b) renúncia à mencionada isenção, ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 12.º do Código do IVA, mantendo a capacidade integral de dedução do imposto.
- 9.32. No presente caso o sujeito passivo renunciou à mencionada isenção, repondo-se a tributação, pelo que deveria ter liquidado o imposto – o que não fez – pelo valor normal do serviço.
- 9.33. Acrescenta ainda que a Requerente não deixou de deduzir a totalidade do imposto que suportou na aquisição dos produtos necessários ao fornecimento das refeições aos seus trabalhadores.
- 9.34. Conclui afirmando que não padece assim de qualquer ilegalidade a liquidação operada pela Requerida relativamente às referidas operações.

10. Na sua resposta, a Requerida procedeu à junção do processo administrativo digitalizado e indicou pretender também produzir prova testemunhal, arrolando para o efeito 3 testemunhas.
11. Em 7 de dezembro de 2011, reunido no CAAD, o coletivo de árbitros deliberou sobre a conveniência de as partes indicarem com referência aos articulados quais os factos relativamente aos quais as testemunhas devem depor e de se efetuar uma peritagem com base nos documentos juntos aos autos, a realizar por um Técnico Oficial de Contas, devendo para isso as partes apresentar os quesitos que entendem ser de submeter ao perito.
12. Em 19 de dezembro de 2012, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, respondeu ao mencionado despacho, invocando em resumo que:
  - 12.1. Não se afigura coerente que um relatório inspetivo elaborado e sancionado por técnicos especializados da Requerida, após análise exaustiva aos elementos contabilísticos da Requerente, necessite de ser objeto de escrutínio por um Técnico Oficial de Contas.
  - 12.2. Caso se entenda proceder à perícia, haverá que atender ao disposto no artigo 579.º do Código de Processo Civil, do qual resulta que cabe ao tribunal identificar e determinar quais os quesitos que devem ser submetidos à perícia, podendo a Requerente e a Requerida sugerir o alargamento a outra matéria.
  - 12.3. Propõe igualmente a realização da diligência de molde colegial, nos termos do artigo 569.º do Código de Processo Civil.
  - 12.4. A identificação dos factos sobre os quais deve recair a prova testemunhal só deverá ocorrer após o resultado da perícia que venha a realizar.
13. Em 19 de dezembro de 2012, a Requerente, devidamente notificada para o efeito, respondeu ao mencionado despacho, invocando em resumo que:
  - 13.1. As testemunhas arroladas pela Requerente deverão depor sobre os factos alegados nos artigos 23.º a 40.º, 45.º a 47.º, 53.º a 55.º, 61.º a 63.º, 71.º a 74.º, 76.º, 79.º, 81.º, 85.º, 94.º, 97.º a 103.º e 106.º a 108.º da petição inicial.
  - 13.2. Não descortina matéria para uma peritagem por um Técnico Oficial de Contas aos 19 documentos que juntou ao pedido de pronúncia arbitral, sendo certo que nem a sua veracidade nem o seu conteúdo foram postos em causa na resposta da Requerida.
  - 13.3. A grande quantidade de faturas que integram os documentos n.ºs 9, 12 e 15 do pedido de pronúncia arbitral não tem paralelo na diversidade de serviços que as ditas faturas titulam, já que todas respeitam a simples ingressos no parque de diversões contratados diretamente com diversos agentes turísticos, conforme resumido nos artigos 43.º, 51.º e 59.º do pedido de pronúncia arbitral, destinando-se a fazer prova da onerosidade dos serviços qualificados pela Requerida como tendo sido prestados gratuitamente.
14. Em 5 de janeiro de 2012, realizou-se a primeira reunião do tribunal arbitral, na qual foram agendadas as diligências probatórias de inquirição das testemunhas indicadas pela Requerente para os dias 27 de janeiro e 3 e 10 de fevereiro de 2012, sempre pelas 14h30m e o dia 5 de março de 2012 para a apresentação de alegações orais pela Requerente e pela Requerida, ficando o tribunal a aguardar a confirmação de disponibilidade, para os dias indicados, pela Requerida. O tribunal deferiu ainda o pedido de gravação da prova testemunhal, apresentado pela Requerente.



15. Em 11 de janeiro de 2012, a Requerida confirmou a disponibilidade para os dias e hora indicados.
16. Em 16 de janeiro de 2012, a Requerente declarou prescindir da inquirição da testemunha ... e da notificação em tempo requerida das testemunhas arroladas, comprometendo-se a apresentá-las nos dias designados, pela ordem seguinte: (i) Sexta-feira, 27 de janeiro de 2012, pelas 14h30: 1.<sup>a</sup> ...; 2.<sup>a</sup> ...; 3.<sup>a</sup> ...; (ii) Sexta-feira, 3 de fevereiro de 2012, pelas 14h30: 1.<sup>a</sup> ...; 2.<sup>a</sup> ...; 3.<sup>a</sup> .....
17. Em 27 de janeiro de 2012, realizou-se a primeira diligência de inquirição das testemunhas arroladas pela Requerente, com reprodução sonora dos depoimentos prestados.
18. A testemunha ..., após juramento legal, prestou depoimento sobre os factos alegados nos artigos 23.º a 24.º, 27.º, 28.º, 73.º, 76.º, 79.º, 81.º, 85.º, 97.º, 98.º, 106.º a 108.º do pedido de pronúncia arbitral.
19. A testemunha ..., após juramento legal, prestou depoimento sobre os factos alegados nos artigos 23.º a 40.º, 45.º a 47.º, 53.º a 55.º, 71.º a 74.º, 76.º, 79.º, 81.º, 85.º, 94.º, 97.º a 103.º e 106.º a 108.º do pedido de pronúncia arbitral.
20. A testemunha ..., após juramento legal, prestou depoimento sobre os factos alegados nos artigos 23.º a 26.º, 30.º, 32.º, 33.º, 36.º a 38.º, 45.º, 53.º e 61.º e 72.º do pedido de pronúncia arbitral.
21. Em 3 de fevereiro de 2012, realizou-se a segunda diligência de inquirição das testemunhas arroladas pela Requerente, com reprodução sonora dos depoimentos prestados.
22. A testemunha ..., após juramento legal, prestou depoimento sobre os factos alegados nos artigos 25.º a 29.º, 31.º a 40.º, 45.º a 47.º, 53.º a 55.º, 61.º a 63.º, 71.º a 74.º, 79.º, 81.º, 85.º, 94.º e 97.º a 108.º do pedido de pronúncia arbitral.
23. A testemunha ..., após juramento legal, prestou depoimento sobre os factos alegados nos artigos 29.º a 31.º, 34.º, 35.º e 46.º, 47.º, 54.º e 55.º, 62.º e 63.º do pedido de pronúncia arbitral.
24. A testemunha ..., após juramento legal, prestou depoimento sobre os factos alegados nos artigos 39.º e 40.º, 71.º e 94.º, 99.º a 103.º e 106.º a 108.º do pedido de pronúncia arbitral.
25. Em 8 de fevereiro de 2012, a Requerida veio aos autos declarar que entende que a demonstração da posição que defendeu se basta com a prova documental apresentada em sede de resposta e com a prova testemunhal já produzida, prescindindo da inquirição das testemunhas por si arroladas.
26. Em 15 de fevereiro de 2012, a Requerente veio requerer a junção aos autos de sete fotografias das instalações do parque de diversões ... a que se referem os depoimentos prestados nas audiências de testemunhas de 27 de janeiro e de 3 de fevereiro de 2012 pelas testemunhas por si arroladas.
27. Em 5 de março de 2012, as partes apresentaram as suas alegações orais.
28. Nas **ALEGAÇÕES ORAIS DA REQUERENTE**, com projeção de apresentação, reiterou esta a posição que expressou no pedido de pronúncia arbitral, segundo a qual, em síntese, a Requerida cometeu essencialmente 3 erros:

- 28.1. 1.º erro: a maior parte das entradas no parque que a Requerida identificou como gratuitas não foram gratuitas.
- 28.2. 2.º erro: as entradas verdadeiramente gratuitas não foram oferecidas com vista a satisfazer as necessidades particulares dos donos ou do pessoal nem fins alheios à empresa.
- 28.3. 3.º erro: os “artigos de restauração” gratuitos não foram oferecidos para satisfazer necessidades particulares dos donos ou do pessoal nem fins alheios à empresa.
- 28.4. Na distribuição legal do ónus da prova, competia à Requerida demonstrar, em primeiro lugar, quais os serviços prestados a título gratuito e, em segundo lugar, que os mesmos tiveram em vista (a) as necessidades particulares do titular da empresa, (b) as necessidades particulares do pessoal da empresa ou (c) fins alheios à própria empresa.
- 28.5. Relativamente às *Refeições Grátis*, a Requerida detetou, para os anos em análise, as seguintes unidades de *artigos de restauração* cujas vendas a dinheiro têm valor igual a zero: 2008 – 6.003 unidades; 2009 – 4.983 unidades; 2010 – 6.469 unidades, o que ascende a um total de 17.455 nos 3 anos em análise, conforme informação constante da página 19 do relatório de inspeção.
- 28.6. Projetou, a título de exemplo de registo contabilístico da *venda grátis* de artigos de restauração, o registo correspondente à venda a dinheiro n.º 187/306348, realizada a 1 de agosto de 2008, às 15h22m, de 2 unidades do artigo *aroma morango*, com referência à linha 3 e ao código de produto 697, pelo preço unitário de 0 (zero).
- 28.7. E projetou, a título de exemplo da documentação dos registos contabilísticos, o duplicado do documento, correspondente ao registo contabilístico enunciado, da venda a dinheiro n.º 187/306348 (constante do anexo 13 do relatório de inspeção), com data de 1 de agosto de 2008, às 15h22m, emitido em nome de ..., que na 3.ª linha da área destinada à indicação da quantidade e artigos, contém a quantidade “2” e a descrição do artigo “*aroma morango*”.
- 28.8. Alega ainda que a Requerida (i) apurou corretamente o número de artigos de restauração, (ii) aceitou que se consubstanciam em ofertas de bebidas a ranchos folclóricos e grupos que vêm atuar ao parque e alimentação de funcionários do parque, do guia e do motorista de grupos e (iii) concluiu sem mais que tiveram em vista necessidades particulares do titular da empresa ou do pessoal da empresa ou fins alheios à própria empresa.
- 28.9. A Requerida errou ao presumir que as refeições grátis têm sempre em vista as necessidades particulares do titular da empresa ou do pessoal da empresa ou fins alheios à própria empresa.
- 28.10. Relativamente às *Entradas Grátis*, a Requerente alega que a sua atividade de exploração do parque de diversões aquáticas ... é desenvolvida durante 4 meses do ano, de 1 de junho a 30 de setembro, e que o parque tem uma lotação de 4.000 pessoas e um número de visitantes diários que varia entre 1.000 e 6.000 pessoas.
- 28.11. A entrada do parque está sujeita a um pagamento e confere acesso à utilização *gratuita* de ... e ... e à utilização paga de serviços de restauração e bebidas e de cacifos.
- 28.12. Projetou as fotografias juntas aos autos em 15 de fevereiro de 2012, para ilustrar (i) a vista geral da zona exterior de acesso ao parque, (ii) os cinco postos de atendimento das bilheteiras, (iii) os torniquetes eletromecânicos de passagem unidirecional de acesso ao parque, (iv) a vista da piscina e da zona de restaurante num dia de grande afluência, (v) a extensão das filas que se formam para entrar no parque num dia de grande afluência, (vi)

o aglomerado de pessoas que se forma na zona exterior de acesso ao parque num dia de grande afluência e (vii) a extensão da área de estacionamento e do aglomerado de viaturas na zona circundante do parque num dia de grande afluência.

- 28.13. Projetou também um bilhete de leitura ótica, de designa de código de barras, através do qual é efetuado o controlo de entradas desde a implementação do sistema de acesso eletrónico em 2008.
- 28.14. Afirmou que, em virtude do sistema de acesso eletrónico implementado em 2008, os torniquetes só permitem a entrada de pessoas munidas de um código de barras e que aquele sistema só permite emissão de código de barras mediante a emissão pela bilheteira de talão de venda a dinheiro.
- 28.15. O sistema de vendas da Requerente divide-se em vendas: (a) a dinheiro, na bilheteira; (b) a crédito, a comissionistas; e (c) contra patrocínio, ao ....
- 28.16. Por seu turno, o registo de vendas e entradas no parque dá lugar: (a) para os bilhetes vendidos na bilheteira, à emissão de um talão de venda a dinheiro pelo preço pago e à emissão de um código de barras para acionar os torniquetes; (b) para os bilhetes vendidos por comissionistas ou oferecidos pelo ..., à troca do “voucher” ou “convite” por um código de barras gerado por talão de venda a dinheiro por preço zero.
- 28.17. Na contabilidade da Requerente, aqueles registos de vendas traduzem-se: (a) para os bilhetes vendidos na bilheteira, a um registo único de venda; (b) para os bilhetes vendidos por comissionistas ou oferecidos pelo ..., a um duplo registo de venda, que compreende (i) uma venda a dinheiro e (ii) uma fatura.
- 28.18. O que implica que, por cada visitante munido de título de ingresso não adquirido na bilheteira do parque, é emitido um código de barras mediante a emissão de uma “venda a dinheiro grátis” e correspondente registo contabilístico.
- 28.19. Alega que a Requerida detetou, para os anos em análise, as seguintes unidades de bilhetes com a expressão de “voucher ...”: 2008 – 7.171 unidades; 2009 – 5.930 unidades; 2010 – 504 unidades, conforme informação constante da página 19 do relatório de inspeção.
- 28.20. Alega ainda que a Requerida detetou, para os anos em análise, as seguintes unidades de bilhetes com a expressão de “grátis”: 2008 – 26.554 unidades; 2009 – 32.402 unidades; 2010 – 38.064 unidades, conforme informação constante da página 19 do relatório de inspeção.
- 28.21. A soma das unidades de bilhetes com as expressões “voucher ...” e “grátis”, ascende a: 2008 – 33.725 unidades; 2009 – 38.332 unidades; 2010 – 38.568 unidades, num total de 110.625 nos 3 anos em análise.
- 28.22. Projetou, a título de exemplo de dois registos contabilísticos relativos às “**entradas grátis ...**”, os registos correspondentes à venda a dinheiro n.º 187/322336, realizada a 7 de agosto de 2008, às 10h40m, de 2 unidades com a descrição *criança 6-14*, com referência à linha 4 e ao código de produto 302, pelo preço unitário de 0 (zero) e de 5 unidades com a descrição ..., com referência à linha 2 e ao código de produto 2398, pelo preço unitário de 0 (zero).
- 28.23. E projetou, a título de exemplo da documentação dos registos contabilísticos, a segunda via do documento, correspondente aos registos contabilísticos enunciados, da venda a dinheiro n.º 187/322336 (constante do anexo 12 do relatório de inspeção), com data de 7 de agosto de 2008, às 10h40m, emitido sem nome do destinatário, que na área destinada a

indicação da quantidade, artigo, IVA e total, contém 4 linhas: (i) a 1.<sup>a</sup> linha contém a quantidade “5”, a descrição do artigo “*Voucher ...*”, IVA “5” e total “0,00”; (ii) a 2.<sup>a</sup> linha contém a quantidade “5” e a descrição do artigo “...”; (iii) a 3.<sup>a</sup> linha contém a quantidade “2”, a descrição do artigo “*Voucher ...*”, IVA “5” e total “0,00” e; (iv) a 4.<sup>a</sup> linha contém a quantidade “2” e a descrição do artigo “...”.

- 28.24. Projetou o teor do e-mail de 26 de Abril de 2010, pelas 14h51m (documento n.º 16 junto ao pedido de pronúncia arbitral), enviado por ..., da ..., para ..., da Requerente, confirmando a renovação do patrocínio ao Aquashow, pelo valor de € 30.000 + IVA e, entre outras, com a contrapartida da oferta de 20.000 bilhetes do ....
- 28.25. Projetou a frente do “Convite” n.º 00011, de entrada no ..., válido para 4 pessoas, com a inscrição da designação e do logotipo do ... (documento n.º 7 junto ao pedido de pronúncia arbitral).
- 28.26. Projetou segundas vias das faturas n.º 187/0002219, de 13 de julho de 2010 e n.º 187/0002310, de 13 de agosto de 2010, cada uma no valor total de € 18.150 (incluindo o IVA, à taxa de 21%) e relativas a “serviço de apoio de caráter publicitário conforme protocolo de cooperação”.
- 28.27. Projetou, a título de exemplo de registos contabilísticos relativos a “**entradas grátis**”, o registo correspondente à venda a dinheiro n.º 187/779180, com data de 4 de agosto de 2010, às 18h02m, de 600 unidades com a descrição *grátis ...*, com referência à linha 1 e ao código de produto 2086, pelo preço unitário de 0 (zero).
- 28.28. E projetou, a título de exemplo da documentação daqueles registos contabilísticos, a segunda via do documento, correspondente ao registo contabilístico enunciado, da venda a dinheiro n.º 187/0779180 (constante do anexo 11 do relatório de inspeção), com data de 4 de agosto de 2010, às 18h02m, emitido sem nome do destinatário, e que na área destinada à indicação da quantidade, artigo, IVA e total, contém 1 linha com a indicação da quantidade “600”, a descrição do artigo “*Grátis ...*”, IVA “6” e total “0,00”.
- 28.29. A título de exemplo dos vouchers emitidos pelos agentes turísticos e da correspondente faturação emitida pela Requerente aos agentes turísticos, projetou os 3 seguintes exemplos:
- (i) De um lado, o voucher com a referência n.º 9046004774 (que consta do documento n.º 6 junto ao pedido de pronúncia arbitral), com data de 21 de julho de 2010, emitido pela .... e a indicação “...”. De outro, o duplicado da fatura n.º F07390 (documento n.º 15 junto ao pedido de pronúncia arbitral), cujo destinatário é a ... e que contém a referência ao mencionado voucher, aqui indicado como “ticket” 9046004774, e a “2” “...” e “2” “...”;
  - (ii) De um lado, o voucher com a referência n.º 4295 (que consta do documento n.º 6 junto ao pedido de pronúncia arbitral), com data de 23 de junho de 2010, emitido pela ... e as indicações “4,00 ...” e “1,00 ...”. De outro, o duplicado da fatura n.º F06670 (documento n.º 15 junto ao pedido de pronúncia arbitral), cujo destinatário é a ... e que contém a referência ao mencionado voucher, aqui indicado como “ticket” 4295, e a “1” “...” e “4” “...”;
  - (iii) De um lado, o voucher com a referência n.º I005323 (que consta do documento n.º 6 junto ao pedido de pronúncia arbitral), com data de 27 de junho de 2010, emitido pela ... e as indicações “...” e “...”. De outro, o duplicado da fatura n.º F06821 (documento n.º 15 junto ao pedido de pronúncia arbitral), cujo destinatário é a ... e

que contém a referência ao mencionado voucher, aqui indicado como “ticket” n.º I005323, e a “1” “...” e “8” “...”.

- 28.30.E, para ilustrar o número de ingressos faturados a agentes turísticos nos anos de 2008, 2009 e 2010, projetou 3 tabelas (que constam dos artigos 43.º, 51.º e 59.º do pedido de pronúncia arbitral), das quais resultam um total de 9.382 ingressos faturados em 2008, 11.737 ingressos faturados em 2009 e 9.783 ingressos faturados em 2010, entre outros, aos mencionados agentes ... e ....
- 28.31.E conclui afirmando que Requerida errou porque (i) se deparou com um excesso de documentação com falta de controlo da parte da Requerente, (ii) não compreendeu o sistema de vendas e as condicionantes do sistema de controlo das entradas da parte da Requerida e (iii) considerou que quaisquer operações gratuitas são equiparadas a transmissões onerosas.
29. Questionada pelo tribunal sobre a correspondência entre o código de barras e as faturas e/ou vouchers, a Requerente respondeu que não lhe é possível estabelecer essa correspondência.
30. Acrescentou que o sistema de emissão de “códigos de barra” com “valor zero” foi a solução encontrada pela Requerente para responder à preocupação diária de ultrapassar os constrangimentos provocados por uma parametrização do sistema de entradas de forma que não era compatível com o sistema de vendas.
31. Esgotava-se no final do dia esta preocupação da Requerente, à qual não ocorreu que, ao recorrer a essa solução, estava a “encher” a contabilidade de registos contabilísticos de venda a preço zero e, como tal, não cuidou de criar um mecanismo de controlo interno que permitisse estabelecer a correspondência entre “códigos de barra” com “valor zero” e os “vouchers” ou faturas.
32. Nas **ALEGAÇÕES ORAIS DA REQUERIDA**, reiterou esta a posição que defendeu na sua resposta ao pedido de pronúncia arbitral, alegando em resumo que:
- 32.1. No âmbito da inspeção, constatou a existência de mais de 110.000 registos contabilísticos em 3 anos, identificados como operações gratuitas “ponto final”, e foi nestes que se baseou.
- 32.2. A contabilidade não se demonstra por tese, mas por documentos.
- 32.3. A Requerente foi instada por diversas vezes a fazer prova e, não só não produziu essa prova, como também não exerceu o direito de audição.

## **B. FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO ARBITRAL**

### **I. PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS**

33. O tribunal arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente.
34. As partes gozam de personalidade jurídica e são legítimas.
35. O processo não enferma de nulidades que o invalidem.

### **II. QUESTÃO DECIDENDA**

36. A questão a decidir é a seguinte: Os atos de liquidação adicional de IVA e juros compensatórios impugnados sofrem de ilegalidade por violação de lei consubstanciada

em erro nos pressupostos de facto e na errada interpretação e aplicação do n.º 2 do artigo 4.º do Código do IVA?

### III. MATÉRIA DE FACTO

37. Consta de págs. 15 a 22 do Relatório de Inspeção o seguinte:

#### «III – 4. IVA

No início do procedimento de inspeção, foram solicitados os ficheiros SAF-T (PT) relativos à facturação dos anos de 2008 a 2010.

Foram-nos enviadas duas versões dos ficheiros, as quais não cumpriam com o disposto na Portaria 321-A/2010, de 26 de março e na Portaria n.º 1192/2009, de 08 de outubro, tendo por esse facto, o sujeito passivo sido Notificado, em .../.../2010, para regularizar a situação descrita.

Em resposta, no dia 20/01/2011, deram entrada nestes Serviços, novos ficheiros SAF-T (PT) relativos à facturação dos anos de 2008 a 2010 (gravados pelo sujeito passivo em 2011/01/14), cujo Termo de entrega foi assinado pelo sócio, ..., no dia 21 de fevereiro de 2011, data em que se deslocou à sede da Firma (Coimbra), tendo-lhe também sido entregue cópias dos ficheiros SAF-T (facturação e contabilidade) que deram entrada nestes Serviços.

Da análise à base de dados fornecida, constatou-se que relativamente a cada exercício económico, foram gerados dois ficheiros, um relativo à facturação emitida apenas aos agentes (facturas relativas a venda de bilhetes) e outro da facturação relativa às vendas e serviços efectuados directamente no parque (vendas a dinheiro e facturas referentes a bilheteira, serviços de restauração, cedência de espaços comerciais, publicidade, venda de artigos, ...).

Com base nos elementos constantes dos referidos ficheiros, foram efectuados vários testes de conformidade, nomeadamente entre os valores constantes destes e os da contabilidade, não tendo sido detectadas divergências expressivas.

Contudo, da visualização ao SAF-T da facturação (anos de 2008 a 2010) relativos às vendas e serviços efectuados directamente no parque, constatou-se a existência de:

- Vendas a dinheiro com parcelas de valor igual a zero (preço unitário) e com a seguinte descrição: “grátis ..., grátis ..., grátis ..., ... grátis, ... grátis, ... grátis” (junta-se a título de exemplo cópia das V.D. n.º 187/0307583 de 02/08/08, V.D. n.º 187/0216794 de 19/06/08, V.D. n.º 187/0548753 de 05/08/09, n.º 187/0739105 de 21/07/10, n.º 187/0742262 de 22/07/10, n.º 187/0779180 de 04/08/10 – vide anexo 11.
- Vendas a dinheiro, nas quais são mencionados os seguintes artigos “Voucher ...”, de valor total igual a zero (anexando-se a título de exemplo cópias das VD n.º 187/0315156 de 05/08/08, n.º 187/0315291 de 05/08/08, n.º 187/0322336 de 07/08/08, n.º 187/0278872 de 23/07/08, V.D. n.º 187/0509623 de 24/07/09, n.º 187/0673619 de 04/06/10) – anexo 12;
- Vendas a dinheiro com valor total a zero, regra geral relativas a serviços de restauração (junta-se a título de exemplo cópia das V.D. n.º 187/0289136 de

26/07/08, n.º 187/00306348 de 01/08/08, n.º 187/0500040 de 20/07/09) – vide anexo 13;

Por este facto, foi o sujeito passivo notificado (n/ ofício n.º 18030 de 2010/12/16) para justificar as situações acima descritas, assim como identificar as entidades beneficiárias, solicitando-se também justificação de como estas situações se encontram evidenciadas na contabilidade – vide anexo 2 (ponto 2 e 4 da notificação).

Por resposta escrita, o sujeito passivo afirmou que *“a entrada no parque apenas é gratuita para crianças com idade até 4 anos (no caso de a criança ser acompanhada por, pelo menos, um adulto) e para entradas ao abrigo do protocolo com a .... Quanto a convites e alguns bilhetes com a indicação de entrada no parque grátis, os mesmos são distribuídos ao abrigo de um protocolo firmado com o Banco ..., que tem vindo a ser renovado, pelo qual um número de convites e bilhetes são distribuídos ao Banco, mediante, uma contrapartida monetária para a .... A posterior distribuição dos bilhetes é da responsabilidade do Banco. São também entregues a agentes de viagens convites pessoais para entrada dos próprios no parque para o conhecerem e divulgarem. Tal sucede muito com agências Espanholas, já que os clientes Espanhóis representam uma percentagem muito significativa de utentes no parque, sendo que tal resulta directamente da promoção junto das agências de viagens”*- vide anexo 3 (resposta 2 e 4).

Após a resposta do contribuinte e persistindo dúvidas sobre a questão dos bilhetes com a expressão de “voucher ...” e “grátis”, foi solicitada, via telefone, uma reunião com o responsável da Firma (ficou esclarecido que deveria comparecer, pelo menos, um sócio da Firma), a fim de explicar estas e outras situações relacionadas com a actividade da empresa, à qual compareceu apenas o ..., filho do sócio. Confrontado com a situação detectada de vendas a dinheiro (VD) com descrição de bilhetes grátis e voucher ..., informou que as mesmas eram processadas com valores nulos, para dar lugar à emissão de bilhetes avulsos, sem contrapartidas monetárias, os quais eram entregues aos porteiros ou directamente às pessoas, por troca dos referidos vouchers ... ou por bilhetes próprios emitidos por determinados agentes, a que chamam agentes ... .

Mais referiu, que os bilhetes sobrantes eram inutilizados, sendo que, os trocados por bilhetes próprios dos agentes (...) eram posteriormente facturados a esses mesmos agentes.

Posto isto, e não ficando convenientemente justificadas as dúvidas sobre as questões expostas, solicitamos provas documentais do que tinha acabado de afirmar, ficando agendada nova reunião com a presença do sócio gerente, ..., o que veio a acontecer no dia 2011/02/21, o qual se limitou a reafirmar o que já tinha sido declarado pelo seu filho e nada mais adiantou.

Uma vez que, não foram apresentados provas documentais do que foi afirmado, achámos por bem notificar pessoalmente o sócio, para justificar por escrito e com documentos ou através da base de dados, a correlação entre a emissão de VD grátis e as correspondentes facturas emitidas aos agentes – vide anexo 5.

Em resposta, referiu, o que resumidamente se transcreve, constando em anexo 6 (ponto 1):

- *“Os clientes portadores do convite ... têm informação no próprio convite de que se devem deslocar à bilheteira do parque para que o seu convite seja trocado por uma entrada no .... Em condições normais, ao ser apresentado o convite na*

*bilheteira é identificado o registo como bilhete voucher montepio. No entanto muitas vezes as funcionárias registam como bilhete “grátis” sabendo que é um bilhete ... porque se torna mais fácil do que ir à procura do protocolo/promoção”*

- *“Por outro lado, quando existe uma grande fila de espera na bilheteira ocorre serem chamados os clientes portadores dos convites ... para avançarem para os torniquetes e os próprios porteiros trocam os convites por entradas grátis. No final do dia os porteiros entregam os comprovativos que trocaram por bilhetes bem como os bilhetes que sobraram, sendo estes conferidos e eliminados. Estes bilhetes grátis na posse dos porteiros destinam-se a permitir o acesso ao parque nos seguintes casos:*
  - a) *Por troca com convites ..., como já referido;*
  - b) *Por troca com bilhetes próprios emitidos pelos Agentes ...;*
  - c) *Para acesso de agentes, guias turísticos e promotores do parque, nacionais e estrangeiros, que visitam o parque para conhecer e depois promover a sua venda”.*
- *“Relativamente às vendas a dinheiro da restauração com valor zero as mesmas dizem respeito às seguintes situações:*
  - a) *Alimentação de funcionários do parque;*
  - b) *Alimentação do guia e do motorista de grupos”.*

Em síntese, a resposta à segunda Notificação veio reafirmar o que o sócio já havia dito anteriormente, que as Vendas a Dinheiro emitidas na bilheteira servem para a emissão dos bilhetes grátis e vouchers, que por sua vez são entregues na bilheteira ou pelos porteiros, por troca dos vouchers ... ou bilhetes próprios de determinados agentes, na posse dos clientes/utentes, não aceitando que se trata de facto de entradas grátis.

Sobre estas informações impõe-se dizer o seguinte:

- Não foram apresentados quaisquer registos das quantidades de bilhetes voucher e grátis que foram emitidos e quais os que posteriormente foram trocados, facturados ou inutilizados, de forma a evidenciar o controlo interno efectuado;
- Relativamente aos bilhetes com a expressão “Voucher ...”, não foram exibidas provas de quem foram os destinatários, para comprovar se os mesmos se enquadram no protocolo referido. Por outro lado, foi também declarado que *“muitas vezes as funcionárias registam como bilhete “grátis” sabendo que é um bilhete ... porque se torna mais fácil do que ir à procura do protocolo/promoção”*, situação que denota falta de controlo interno, assim como falta de provas;
- Não foram identificados, para os anos em análise e relativamente a cada venda a dinheiro com a descrição de bilhetes grátis: os que foram inutilizados, os trocados por bilhetes próprios dos agentes ... (quantidade e número sequencial de bilhete) e destes quais é que foram facturados, nem sequer foi identificada a correlação com as facturas emitidas a estes agentes.

Como se verifica. E mesmo após segunda Notificação, o sujeito passivo não apresenta qualquer prova documental que justifique/demonstre o que foi afirmado, não comprova a quantidade de bilhetes grátis que são trocados diariamente assim como os que são



eliminados, não comprova a troca entre os vouchers e/os bilhetes próprios emitidos pelos Agentes “...” e os bilhetes grátis, nem sequer prova onde estão reflectidas as vendas destas trocas a estes agentes. Para além de não apresentar qualquer prova documental, também não apresentou elementos que permitissem fazer o controlo do que foi afirmado.

De referir ainda que, da análise efectuada às cópias das facturas emitidas aos agentes, não foi detectada qualquer referência a Vendas a Dinheiro relativas a bilhetes “grátis”.

Não tendo sido apresentada qualquer prova documental que justifique o que o contribuinte afirmou relativamente às entradas grátis e face à descrição apresentada, somos de concluir que se trata efectivamente de “oferta” de bilhetes, situação que também é corroborada com os documentos que se juntam em anexo 14.

Deste modo, constatamos que estamos na presença de prestações de serviços a título gratuito, o mesmo acontecendo relativamente aos serviços de restauração que se consubstanciam em:

- “ofertas de bebidas a ranchos folclóricos e grupos que vêm actuar ao parque de forma gratuita, proporcionando o entretenimento dos clientes”;
- “alimentação de funcionários do parque, do guia e do motorista de grupos” – vide anexo 6 (ponto 1).

De acordo com o disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 4.º do CIVA, consideram-se prestação de serviços a título oneroso “as prestações de serviços a título gratuito efectuadas pela própria empresa com vista às necessidades particulares do seu titular, do pessoal ou, em geral a fins alheios à mesma”.

Assim, no caso concreto das prestações de serviço a título gratuito efectuadas pelo sujeito passivo, as mesmas consideraram-se como efectuadas a título oneroso e como tal sujeitas a IVA, sendo o valor tributável para efeitos da competente liquidação do imposto dado pelo valor normal do serviço, conforme referido no artigo 16.º, n.º 2, alínea c) do CIVA, ou seja, o valor que seria efectivamente facturado ao cliente, caso se tratasse de uma operação a título oneroso.

Tendo por base os elementos constantes do SAF-T facturação, fornecido pelo sujeito passivo em 20/01/2011, e feita a selecção por:

- Bilhetes com a expressão de “voucher ...” e “grátis”, foram detectadas as seguintes unidades, para os anos em análise, conforme se resume no quadro seguinte:

DESCRIÇÃO	ANO/UNIDADES		
	2008	2009	2010
TOTAL DE BILHETES COM EXPRESSÃO “Voucher ...”	7.171	5.930	504
TOTAL DE BILHETES COM EXPRESSÃO “Grátis”	26.554	32.402	38.064
<b>TOTAL</b>	<b>33.725</b>	<b>38.332</b>	<b>38.568</b>

(Nestas unidades não constam bilhetes de crianças 0-4 anos.)

- Facturas e vendas a dinheiro de valor total igual a zero e relativamente a serviços de restauração, foram detectadas as seguintes unidades, para os anos em análise, conforme se resume no quadro seguinte:

DESCRIÇÃO	ANO/UNIDADES		
	2008	2009	2010
TOTAL DE ARTIGOS RESTAURAÇÃO, cujas VD têm valor total igual a zero	6.003	4.983	6.469

Dado o elevado n.º de páginas, a listagem com a descrição das vendas a dinheiro relativas às unidades acima descritas, é enviada ao sujeito passivo em suporte informático (CD-R), no qual constam os seguintes ficheiros “Voucher MG 2008.pdf”, “Voucher MG 2009.pdf”, “Voucher MG 2010.pdf”, “grátis 2008.pdf”, “grátis\_09.pdf”, “grátis\_2010.pdf”, “VD a zeros\_2008.pdf”, “VD a zeros\_2009.pdf”, “VD a zeros\_2010.pdf”, - vide anexo 15.

Tendo em conta as unidades acima descritas, e de acordo com referido no artigo 16.º, n.º 2, alínea c) do CIVA, procedemos ao cálculo do valor tributável.

Para isso, tendo igualmente por base os elementos constantes do SAF-T facturação fornecido pelo sujeito passivo em 20/01/2011, calculou-se o preço unitário médio praticado pelo sujeito passivo (valor total facturado sem IVA/quantidades facturadas), nos anos de 2008 a 2010, para cada uma das referências (campo: “DESCRIPTION”, conforme SAF-T) relativas a bilhetes/acesso com expressão grátis e serviços de restauração a título gratuito – vide anexo 16.

Relativamente aos bilhetes/acesso com expressão “Voucher ...” foram considerados os valores constantes nas vendas a dinheiro emitidas (para estes artigos, consta do SAF-T, duas linhas, uma com o preço total dos bilhetes (valor positivo) e outra com o mesmo valor mas de sinal negativo) – anexo 17.

De acordo com o exposto, resulta o seguinte imposto (IVA) a favor do estado:

Relativamente a acessos grátis:

2008				
	QUANTIDADES (1)	PREÇO UNIT. MÉDIO (2)	VALOR TOTAL (3) = (1*2)	IVA (4) = (3) * 0,05
GRÁTIS ...	14.314	18,24	261.087,36	13.05
GRÁTIS ...	7.743	13,76	106.543,68	5.32
GRÁTIS ...	45	9,24	415,80	2
... GRÁTIS	3.922	11,27	44.200,94	2.21
... GRÁTIS	530	9,33	4.944,90	24
VOUCHER ...	7.171		134.958,28	6.74
<b>TOTAL</b>	<b>33.725</b>		<b>552.150,96</b>	<b>27.60</b>

2009				
	QUANTIDADES (1)	PREÇO UNIT. MÉDIO (2)	VALOR TOTAL (3) = (1*2)	IVA (4) = (3) * 0,05
GRÁTIS ...	7.521	19,85	149.291,85	7.46
GRÁTIS ...	4.711	13,67	64.399,37	3.21
GRÁTIS ...	52	13,67	710,84	3
... GRÁTIS	19.763	13,49	266.602,87	13.33
... GRÁTIS	346	9,23	3.193,58	15
... GRATIS	9	9,23	83,07	
... GERAL	5.930		122.252,78	6.11
<b>TOTAL</b>	<b>38.332</b>		<b>606.534,36</b>	<b>30.32</b>

2010								
	QUANTIDADES			PREÇO	BASE TRIBUTÁVEL		IVA	
	1º Semestre (1)	2º Semestre (2)	Total (3)=(1+2)	Unit. Médio (4)	1º Semestre (5) = (1*4)	2º Semestre (6) = (2*4)	1º Semestre (7) = (5)*5%	2º Semestre (8) = (6)*6%
GRÁTIS ...	2.522	30.006	32.528	23,01	58.031,22	690.438,06	2.901,56	41.42
GRÁTIS ...	467	951	1.418	13,82	6.453,94	13.142,82	322,70	78
GRÁTIS ...	3	42	45	13,82	41,46	580,44	2,07	3
... GRÁTIS	244	3.766	4.010	15,12	3.689,28	56.941,92	184,46	3.41
... GRÁTIS	59	4	63	9,09	536,31	36,36	26,82	
VOUCHER ...	490	14	504		11.009,82	320,75	550,49	1
<b>TOTAL</b>	<b>3.785</b>	<b>34.783</b>	<b>38.568</b>				<b>3.988,10</b>	<b>45.68</b>

(Em 2010/07/01, alteração da taxa de IVA reduzida de 5% para 6%)

Relativamente serviços de restauração:

DESCRIÇÃO	IVA APURADO (€)		
	2008	2009	2010
ARTIGOS RESTAURAÇÃO, CUJAS VD TÊM VALOR TOTAL IGUAL A ZERO	1.270,76	966,20	1.621,19

Os cálculos relativos ao apuramento do IVA, nos montantes de € 1.270,76; € 966,20 e de € 1.621,19, constam em anexo 18, que ficam a fazer parte integrante deste projecto de relatório.

Para estes cálculos, tivemos em conta o seguinte:

- Preços médios praticados pelo contribuinte, relativamente a cada referência de artigo;
- Taxa de IVA – reduzida, intermédia ou normal, conforme dados constantes no SAF-T facturação fornecido pelo sujeito passivo.
- Alterações taxa de IVA, nos anos de 2008 e 2010.

### III – 5. Resumos das correcções em sede de IVA

Conforme exposto no ponto anterior, em resultado da falta de liquidação de IVA, foi apurado Imposto a favor do Estado, nos anos de 2008 a 2010, que resumidamente se transcreve no quadro seguinte:

Resumo das correcções efectuadas por exercícios (valores €)	
Ano	IVA liquidado
2008	28.878,31
2009	31.292,91
2010	51.296,92

O referido imposto será imputado ao último período de imposto de cada um dos exercícios económicos, conforme quadro seguinte:

Período (ano/mês)	IMPOSTO A FAVOR ESTADO			
	Campo declaração periódica	Declarado	Correcção proposta	Valor proposto
08.12	41 – RF Estado	38,91	28.878,31	28.917,22
09.12	41 – RF Estado	44,26	31.292,91	31.337,17
10.12	41 – RF Estado	251,50	51.296,92	51.548,42

(RF Estado = regularizações favor Estado) »

38. Analisada a prova produzida, o tribunal arbitral dá como provada, com relevância para a decisão, a seguinte matéria de facto:
  - 38.1. A Requerente fatura aos agentes turísticos os montantes correspondentes aos vouchers por estes emitidos e apresentados para ingresso no parque.
  - 38.2. É possível estabelecer a correspondência entre os vouchers emitidos pelos agentes turísticos e apresentados para ingresso no parque e as faturas emitidas a estes pela Requerente.
  - 38.3. Nos anos de 2008, 2009 e 2010, a Requerente faturou aos agentes turísticos 9.382, 11.737 e 9.783 ingressos, respetivamente, no total de 30.902 ingressos.
  - 38.4. Para entrada no recinto do parque, os vouchers emitidos pelos agentes turísticos têm ser trocados por bilhetes com código de leitura ótica, cuja emissão dá lugar a registos contabilísticos de vendas a dinheiro com valor zero. Deste modo, é também possível estabelecer a correspondência entre estas vendas a dinheiro com valor zero e os ingressos faturados aos agentes turísticos, os quais correspondem à mesma operação.
  - 38.5. No ano de 2008, a Requerente celebrou um *protocolo de cooperação* com a ..., ao abrigo do qual atribuiu a esta ..., entre outros, o direito de emitir 20.000 vouchers com validade

até ao final de 2009. O valor pago ao abrigo deste protocolo foi de € 63.000,00, que inclui IVA, à taxa de 20%, no valor de € 10.500,00.

- 38.6. No ano de 2009, a Requerente celebrou um *protocolo de cooperação* com a ..., ao abrigo do qual atribuiu a esta ..., entre outros, o direito de emitir 20.000 vouchers com validade até ao final de 2010. O valor pago ao abrigo deste protocolo foi de € 36.000,00, que inclui IVA, à taxa de 20%, no valor de € 6.000,00.
- 38.7. No ano de 2010, a Requerente celebrou um *protocolo de cooperação* com a ..., ao abrigo do qual atribuiu a esta ..., entre outros, o direito de emitir 20.000 vouchers com validade até ao final de 2011. O valor pago ao abrigo deste protocolo foi de € 37.000,00, que inclui IVA, à taxa de 21%, no valor de € 6.166,67.
- 38.8. As contrapartidas conferidas pela Requerente à ... ao abrigo dos mencionados protocolos em cada um dos anos em referência, além do direito a emitir 20.000 vouchers de ingresso, compreendem igualmente a colocação de publicidade do ... no recinto do parque, a utilização do logotipo do ... nos cartões de cliente, nos cartões livre-trânsito, no site, nas brochuras e noutros materiais promocionais do parque, bem como a atribuição de descontos nos ingressos no parque a associados da ..., seus familiares e ascendentes e a sócios do Clube ....
- 38.9. Os valores acordados ao abrigo dos protocolos de cooperação foram faturados à ..., tendo sido liquidado o correspondente IVA. Os valores acordados e faturados são valores globais para todas as contrapartidas, não sendo evidenciada a respetiva desagregação por contrapartida conferida.
- 38.10. Não existe um mecanismo de controlo interno que permita estabelecer quantos bilhetes com código de leitura ótica, cuja emissão dá lugar a registos contabilísticos de vendas a dinheiro com valor zero, foram trocados por vouchers emitidos pela .... Não existe sequer um mecanismo de controlo interno que permita quantificar as entradas realizadas em cada ano ao abrigo do protocolo celebrado com esta ....
- 38.11. Não é possível quantificar e identificar todas as vendas a dinheiro com valor zero emitidas em cada um dos anos de 2008 a 2010 para permitir a entrada gratuita no parque a responsáveis de agências turísticas, guias turísticos e outros promotores. Adicionalmente, não foi assegurada a efetiva implementação de um mecanismo de controlo interno que permitisse aquela quantificação e identificação. Na verdade, sendo possível registar a emissão das vendas a dinheiro (que dão origem aos bilhetes de leitura ótica que permitem o ingresso no parque) por forma a permitir identificar (e, logo, quantificar) que estão em causa ingressos de agentes que realizam a promoção do parque, a Requerente afirma que, muitas vezes, os funcionários das bilheteiras registaram-nas simplesmente como “grátis”.
- 38.12. Não existe um mecanismo de controlo interno que permita identificar os destinatários das vendas a dinheiro com valor zero relativas a serviços de restauração e, designadamente, demonstrar que os destinatários daqueles serviços são funcionários da Requerente, membros de grupos de animação que nele atuam ou guias e motoristas que acompanham grupos ao parque.
39. Nada mais foi dado como provado com relevância para a decisão.

#### IV. DIREITO APLICÁVEL À QUESTÃO DECIDENDA E SUBSUNÇÃO AO CASO CONCRETO

40. Dispõe a alínea b) do n.º 2 do artigo 4.º do Código do IVA: “*Consideram-se ainda prestações de serviços a título oneroso: (...) b) As prestações de serviços a título gratuito efectuadas pela própria empresa com vista às necessidades particulares do seu titular, do pessoal ou, em geral, a fins alheios à mesma.*”
41. Pretende-se através desta norma evitar o desvio de recursos adquiridos para finalidades produtivas da empresa, e tendo por isso beneficiado da dedução do IVA, para fins estranhos à sua atividade produtiva.
42. São quatro os pressupostos cumulativos de que depende a sua aplicação: (i) a dedução do IVA suportado nos recursos adquiridos para a realização das operações que se enquadram na atividade económica desenvolvida pela empresa, (ii) estarem em causa operações tributáveis realizadas pela empresa no quadro da sua atividade económica (iii) a título gratuito (iv) com vista às necessidades particulares do titular da empresa, às necessidades particulares do pessoal da empresa ou a fins alheios à própria empresa.
43. Não constitui matéria controvertida a dedução do IVA suportado pela Requerente nos recursos adquiridos para a realização das operações no âmbito da atividade económica por si desenvolvida ou a gratuidade das operações alegadamente tituladas pelos elevados números de registos contabilísticos identificados de vendas a dinheiro com valor “zero” e com a identificação “Voucher ...” ou “grátis”.
44. Constitui, no entanto, matéria controvertida a verificação do segundo e do quarto pressupostos acima enunciados.
45. Considera-se liminarmente que não nos encontramos no campo da aplicação potencial de métodos indiretos. Os elementos de prova carreados pelas partes constantes dos autos permitem a formulação de um juízo assente no modelo de tributação real para efeitos de IVA, não havendo espaço para qualquer pronúncia a este respeito para efeitos de outros impostos.
46. Para efeitos da demonstração da verificação destes pressupostos, beneficia em princípio o contribuinte da presunção legal de verdade e de boa-fé prevista no n.º 1 do artigo 75.º da LGT. O preenchimento dos pressupostos deste preceito dispensa o contribuinte de provar a veracidade dos dados que constam das suas declarações, contabilidade ou escrita, competindo “*à Administração o ónus da prova da verificação dos pressupostos da sua actuação, sobretudo a prova da existência dos factos tributários em que assentou a liquidação adicional impugnada*” (vide o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 29 de abril de 2004, no processo n.º 1680/03).
47. Porém, esta presunção cede, designadamente, quando as declarações, contabilidade ou escrita do contribuinte revelarem omissões, erros, inexatidões ou indícios fundados de que não refletem ou impeçam o conhecimento da matéria real do sujeito passivo ou quando o contribuinte não cumprir os deveres que lhe couberem de esclarecimento da sua situação tributária (cfr. n.º 2 do artigo 75.º da LGT). Importa, no entanto, salientar que “*é à Administração Fiscal que cabe o ónus de elidir, rebater o efeito legal da presunção; e o de que não basta emitir juízos de presunção de erros, inexactidões, ou de outras razões de pretensa invalidade da presunção, sendo indispensável a (demonstração), mediante factos ou razões inequívocas, de que a declaração não é verdadeira, ou de que a contabilidade, a escrita, ou os apuramentos, são inexactos*” (vide o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 11 de dezembro de 2006, citado em Elisabete Louro Martins, *O Ónus da Prova no Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 2010, pp. 127-128).

48. Elidindo a Administração Fiscal esta presunção legal, a prova dos factos ficará sujeita às regras gerais do ónus da prova constantes do artigo 74.º da LGT. *“Esta sujeição traduzir-se-á numa inversão do ónus da prova material relativamente aos factos a que se refere a omissão uma vez que, à Administração Fiscal bastará provar as deficiências nos elementos declarativos e documentais ou a omissão no dever de colaboração, cumprindo o ónus dos factos constitutivos da sua actuação”* (vide Elisabete Louro Martins, ob.cit., pp. 127-128).
49. Ora, no decurso da ação inspetiva, procurou a Requerida apurar, nomeadamente, qual a natureza do número incommune elevado de registos contabilísticos de vendas a dinheiro com valor “zero” e com a identificação “Voucher ...” ou “grátis” ou relativas a serviços de restauração e se estas vendas a dinheiro corresponderiam, como o indiciavam aqueles registos contabilísticos, a operações tributáveis realizadas pela Requerente no quadro da sua atividade económica.
50. Para este efeito, a Requerida pediu essencialmente à Requerente para justificar as referidas vendas a dinheiro e a forma como se encontram evidenciadas na contabilidade, para indicar as entidades beneficiárias das mesmas e subsequentemente para comprovar a correspondência entre as vendas a dinheiro e as vendas aos agentes turísticos, de um lado e as vendas a dinheiro e vendas à ..., de outro (ou seja, demonstrar que aquelas vendas a dinheiro não titulavam qualquer operação tributável, sendo geradas pela troca dos vouchers faturados a estes agentes ou a esta ...).
51. A Requerida demonstrou a existência de um conjunto de factos concretos que revelam omissões, inexactidões e irregularidades na contabilidade ou na escrita da Requerente, designadamente:
  - (i) A existência de um número incommune elevado de registos contabilísticos de vendas a dinheiro com valor “zero” e com a identificação “Voucher ...” ou “grátis” ou relativas a serviços de restauração e a ausência de um mecanismo de controlo da emissão dos correspondentes documentos contabilísticos e da correspondência entre estes e as entradas no parque por intermédio de vouchers adquiridos junto de agentes turísticos e da ...;
  - (ii) A manutenção desde 2008 de um sistema de vendas, de um sistema de acesso eletrónico e de um sistema informático e contabilístico desarticulados e/ou indevidamente parametrizados;
  - (iii) A existência de uma prática de emissão de um elevado número de bilhetes de leitura ótica desacompanhada de um controlo diário e efetivo da troca/correspondência destes pelos vouchers adquiridos junto de agentes turísticos e da ... e dos bilhetes de leitura ótica emitidos em excesso inutilizados no final do dia;
  - (iv) A ausência de um mecanismo de controlo interno das entradas no parque ao abrigo do protocolo de cooperação celebrado com a ....
52. Adicionalmente, no âmbito da ação inspetiva, e não obstante várias oportunidades conferidas para prestação de esclarecimentos e apresentação de provas documentais, a Requerente não foi capaz de justificar adequadamente as irregularidades acima identificadas detetadas na sua contabilidade, de apresentar provas documentais das respostas dadas, de demonstrar a correspondência questionada ou de identificar as entidades beneficiárias das vendas a dinheiro.



53. Estes factos concretos e objetivos abalaram a presunção de veracidade da contabilidade da Requerente, indiciando fortemente a existência do facto tributário a que se reporta a alínea b) do n.º 2 do artigo 4.º do Código do IVA. A Requerida logrou assim inverter o ónus da prova.
54. Passando a Requerente a ser a parte onerada, coube-lhe a apresentação de prova que permitisse concluir pela inexistência do mencionado facto tributário, designadamente, em virtude de, como invoca, os registos contabilísticos em apreço não titularem quaisquer operações tributáveis e/ou não se destinarem a fins alheios à empresa, que apenas veio a produzir em parte no processo arbitral.
55. Com efeito, a Requerente demonstrou, com base nos registos contabilísticos, nas cópias dos **vouchers emitidos pelos agentes turísticos** e das faturas por aquela emitidas a estes e na prova testemunhal produzida, que as entradas realizadas com base em vouchers dos agentes turísticos faturados pela Requerente têm necessariamente associados registos contabilísticos de vendas a dinheiro com valor zero em número correlativo e, bem assim, a existência de um mecanismo de controlo interno do número de vouchers dos agentes turísticos efetivamente utilizados.
56. A prova produzida pela Requerente abala, pois, a existência do facto tributário a que se reporta a alínea b) do n.º 2 do artigo 4.º do Código do IVA quanto às vendas a dinheiro com valor zero relativas aos ingressos faturados pela Requerente aos agentes turísticos.
57. Neste quadro, consideram-se injustificadas as correções realizadas pela Requerida referentes aos 9.382 ingressos faturados em 2008, aos 11.737 ingressos faturados em 2009 e aos 9.783 ingressos faturados em 2010, num total de 30.902 ingressos, devendo ser anuladas as liquidações adicionais de IVA relativas aos períodos 0812T, 0912T e 1012T, na parte correspondente às vendas a dinheiro geradas pela troca dos referidos ingressos.
58. Já no que diz respeito aos **vouchers emitidos pela ...** não logrou a Requerente produzir prova da qual resulte dúvida fundada sobre a existência e quantificação do facto tributário e que permita a anulação das liquidações adicionais de IVA relativas aos períodos 0812T, 0912T e 1012T, na parte correspondente às vendas a dinheiro alegadamente geradas pela troca dos mencionados vouchers.
59. A Requerente reconhece, aliás, que não existe, nem assegurou a efetiva implementação de, um mecanismo de controlo interno que permita determinar quantos vouchers emitidos pela ... foram realmente apresentados para ingresso no parque em cada um dos anos de 2008 a 2010. Na verdade, sendo possível registar a emissão das vendas a dinheiro (que dão origem aos bilhetes de leitura ótica pelos quais aqueles vouchers deveriam ser trocados) como “protocolo/promoção”, afirma a Requerente que, muitas vezes, os funcionários das bilheteiras registam-nas simplesmente como “grátis”.
60. Pelo exposto, conclui-se que a Requerente não respeitou as mínimas exigências formais relativamente ao controlo de vouchers emitidos pela ..., demonstrando uma exiguidade ao nível dos procedimentos de controlo interno sem justificação adequada no contexto do desenvolvimento da atividade económica que prossegue.
61. A Requerente logrou, no entanto, demonstrar que os valores acordados ao abrigo dos protocolos de cooperação celebrados com a ... foram por si faturados a esta ..., tendo sido liquidado o correspondente IVA. Saliente-se que as contrapartidas conferidas pela Requerente à ... ao abrigo dos mencionados protocolos em cada um dos anos em

referência, além do direito a emitir 20.000 vouchers de ingresso, compreendem igualmente a colocação de publicidade do ... no recinto do parque, a utilização do logotipo do ... nos cartões de cliente, nos cartões livre-trânsito, no site, nas brochuras e outros materiais promocionais do parque, bem como a atribuição de descontos nos ingressos no parque a associados da ..., seus familiares e ascendentes e a sócios do Clube .... Porém, os valores acordados e faturados relativos aos protocolos são valores globais para todas as contrapartidas – € 63.000,00, com IVA incluído à taxa de 20%, no montante de € 10.500,00, em 2008, € 36.000,00, com IVA incluído à taxa de 20%, no montante de € 6.000,00, em 2009, e € 37.000,00, com IVA incluído à taxa de 21%, no montante de € 6.166,67, em 2010 –, não sendo evidenciada a respetiva desagregação por contrapartida conferida.

62. Deste modo, relativamente à eventual ilegalidade das liquidações adicionais referentes aos períodos 0812T, 0912T e 1012T, na parte correspondente às vendas a dinheiro alegadamente geradas pela troca dos mencionados vouchers, com fundamento em duplicação da coleta, importa notar que, não tendo a Requerida conseguido demonstrar o número de vouchers emitidos pela ... efetivamente utilizados para ingresso no parque – aliás, a ausência de um mecanismo de controlo interno demonstra que a contrapartida do direito à emissão dos vouchers por esta ... não constituía o elemento essencial da relação contratual – e não sendo possível desagregar o valor das diferentes contrapartidas realizadas ao abrigo do protocolo, não se pode demonstrar que exista duplicação de coleta.
63. Relativamente aos **ingressos no parque gratuitamente atribuídos a responsáveis de agências turísticas, guias turísticos e outros promotores**, a Requerente não quantificou nem identificou as **vendas a dinheiro com valor zero emitidas** em cada um dos anos de 2008 a 2010 para permitir estas entradas. Adicionalmente, não foi assegurada a efetiva implementação de um mecanismo de controlo interno que permitisse aquelas quantificação e identificação. Na verdade, sendo possível registar a emissão das vendas a dinheiro (que dão origem aos bilhetes de leitura ótica que permitem o ingresso no parque) por forma a permitir identificar (e, logo, quantificar) que estão em causa ingressos de agentes que realizam a promoção do parque, afirmou a Requerente que, muitas vezes, os funcionários das bilheteiras registaram-nas simplesmente como “grátis”. Deste modo, não produziu a Requerente prova da qual resulte dúvida fundada sobre a existência e quantificação do facto tributário, suscetível de permitir a anulação das liquidações adicionais de IVA relativas aos períodos 0812T, 0912T e 1012T, na parte correspondente às vendas a dinheiro alegadamente geradas para permitir a entrada gratuita no parque aos responsáveis de agências turísticas, guias turísticos e outros promotores.
64. No que diz respeito às entradas no parque oferecidas pela Requerente no quadro da **responsabilidade social corporativa** por si prosseguida, a Requerente não quantificou nem identificou as **vendas a dinheiro com valor zero emitidas** em cada um dos anos de 2008 a 2010 para permitir estas entradas. E sempre se dirá que, mesmo que o tivesse feito, não deixariam estas prestações de serviços a título gratuito de ter enquadramento na previsão da alínea b) do n.º 2 do artigo 4.º do Código do IVA, excluindo-se todavia a obrigatoriedade de repercussão deste imposto, nos termos consagrados no n.º 3 do artigo 37.º do Código do IVA (*vide* Daniel Tabora e António Martins, *Os donativos em espécie no âmbito do mecenato*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano IV, Número 1, pp. 27-45). Conclui-se deste modo que também que não foi produzida prova suscetível abalar as liquidações adicionais de IVA relativas aos períodos 0812T, 0912T e 1012T, na

parte correspondente às vendas a dinheiro alegadamente geradas para permitir essas entradas gratuitas.

65. Finalmente, quanto às prestações de **serviços de restauração** a título gratuito, não existe um mecanismo de controlo interno que permita identificar os destinatários das vendas a dinheiro com valor zero relativas a estes serviços e, designadamente, demonstrar que os destinatários daqueles serviços são funcionários da Requerente, membros de grupos de animação que nele atuam ou guias e motoristas que acompanham grupos ao parque. Não se comprovando os destinatários destas prestações de serviços e, logo, que os destinatários são trabalhadores da Requerente, não se afigura viável a aplicação da jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia nos aludidos processos C-258/95 (*Fillibeck*) e C-371/07 (*Danfoss & AstraZeneca*), a qual se reporta a operações realizadas pela entidade patronal em benefício dos seus trabalhadores. Conclui-se, pois, que não foi produzida prova suscetível abalar as liquidações adicionais de IVA relativas aos períodos 0812T, 0912T e 1012T, na parte correspondente às vendas a dinheiro com valor zero relativas a serviços de restauração.

Em face do exposto, acordam os árbitros que constituem este tribunal arbitral em julgar parcialmente procedente o pedido, na parte correspondente às vendas a dinheiro geradas pela troca de 9.382 ingressos faturados em 2008, aos 11.737 ingressos faturados em 2009 e aos 9.783 ingressos faturados em 2010, num total de 30.902 ingressos faturados aos agentes turísticos no referido período, e respetivos juros, e declarar a ilegalidade dos atos de liquidação adicional e respetivos juros, quanto a esta parte. O pedido improcede na parte restante.

Custas nos termos dos artigos 12.º n.º 2 e 22.º n.º 4 do RJAT, fixando-se o respetivo montante em € 3.060,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, na proporção de 7/10 para a Requerente e 3/10 para a Requerida.

Notifique.

Lisboa, 2 julho de 2012.

(Árbitro-presidente) Manuel Macaísta Malheiros

(Árbitro-adjunto) Carlos Baptista Lobo

(Árbitro-adjunto) Conceição Gamito

Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 138.º n.º 5 do Código de Processo Civil (CPC), aplicável por remissão do artigo 29.º n.º 1 alínea e) do RJAT.

A redação da presente decisão rege-se pela nova ortografia.