

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 52/2018-T**

**Tema: IVA – Contratos de Patrocínio/Publicidade.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I – RELATÓRIO**

A..., S.A., pessoa coletiva n.º..., com sede na Rua ..., n.º..., ...-... .. (doravante Requerente) notificado, no dia 13 de Novembro de 2017, através do ofício n.º..., de 9 de novembro de 2017, da decisão *de* indeferimento, no âmbito do procedimento de recurso hierárquico n.º R..., veio, nos termos do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico de Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado RJAT), requerer a constituição de Tribunal Arbitral singular, em que é requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante AT ou Requerida, com vista a obter a pronúncia sobre a ilegalidade e consequente anulação dos actos de liquidação adicional de Imposto sobre o Valor Acrescentado n.º 2015..., n.º 2015..., n.º 2015..., n.º 2015..., n.º 2015..., n.º 2015..., n.º 2015... e n.º 2015..., referentes, respectivamente, aos períodos tributários de 2013/03, 2013/04, 2013/05, 2013/06, 2013/09, 2013/10, 2013/11 e de 2013/12 e, bem assim, das correspondentes demonstrações de acerto de contas n.º 2015... a n.º 2015... .

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Ex.mo Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 16 de Abril de 2018.

A AT respondeu, defendendo que o pedido deve ser julgado improcedente.

Foi dispensada a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, em face do teor da matéria contida nos autos, tendo as Partes sido notificadas para apresentar alegações finais (facultativas).

O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciária, são legítimas e estão representadas (artigo 4.º, e n.º 2 do artigo 10 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112/2011, de 22 de Março).

Não ocorrem quaisquer nulidades, exceções ou questões prévias que obstem ao conhecimento imediato do mérito da causa.

## **II. MATÉRIA DE FACTO**

Com base nos elementos que constam do processo e do processo administrativo junto aos autos, consideram-se provados os seguintes factos: O Requerente é um sujeito passivo misto de IVA, praticando simultaneamente operações isentas de imposto e operações sujeitas e não isentas;

1. No decurso do ano de 2013, o Requerente efectuou diversos pagamentos ao abrigo dos contratos de patrocínio/publicidade que celebrou com a B..., com o C... e com a D..., nos termos dos quais assegurou para si a qualidade de patrocinador daquelas entidades no âmbito das provas desportivas das épocas 2011/2012, 2012/2013 e 2013/2014 (Cfr. pp. 33-36 do documento n.º 18);
2. A B..., o C... e a D... obrigaram-se a promover o nome, a imagem, as actividades e os bens e serviços disponibilizados pelo Requerente, através de publicidade nos diversos canais de comunicação associados às provas desportivas;
3. Em concreto, aquelas entidades obrigaram-se a fazer publicidade e divulgação da imagem do Requerente nas áreas interiores e exteriores dos estádios, bem como no próprio círculo central (área do jogo), nos equipamentos dos clubes, na sala de imprensa e nas flash-interviews, nos sorteios, no sítio oficial da internet destas entidades, na fotografia oficial das equipas a disponibilizar à imprensa, no autocarro dos clubes, envolvendo, ainda, a utilização, pelo Requerente, do nome e imagem dos clubes e jogadores nas suas campanhas publicitárias e, bem assim, a visibilidade nas campanhas publicitárias e/ou promocionais da B...(Cfr. documento n.º 18);
4. A B..., o C... e a D... obrigaram-se a ceder ao Requerente alguns ingressos para os jogos de futebol das referidas épocas desportivas, alguns lugares de estacionamento nos respectivos estádios e alguns convites para a deslocação ao estrangeiro no âmbito das provas da *UEFA* (Cfr. pp. 33-36 do documento n.º 18);
5. O Requerente obrigou-se a pagar àquelas três entidades os valores fixados contratualmente sobre os quais incidiu IVA, à taxa legal em vigor (Cfr. documento n.º 18);
6. O Requerente deduziu 8% do IVA suportado no âmbito dos contratos de patrocínio/publicidade acima descritos, por aplicação do método *pro rata* previsto no n.º 1 do artigo 23.º do Código do IVA (Cfr. do documento n.º 18);

7. No decurso do ano de 2015, a Divisão de Inspeção a Bancos e outras instituições de crédito da unidade dos grandes contribuintes realizou uma acção de inspecção externa, de âmbito geral, aos elementos contabilístico-fiscais do Requerente relativos ao ano de 2013 (Cfr. página 68 do documento n.º 18);
8. Em Dezembro de 2015, o Requerente foi notificado do Relatório de Inspeção Tributária elaborado na sequência da referida acção inspectiva (Vide documento n.º 18), e que aqui se dá por integralmente reproduzido;
9. A AT qualificou 20% do total do valor pago pelo Requerente a título de patrocínio no âmbito dos contratos celebrados como despesas de representação, sujeitas a tributação autónoma, nos termos do disposto no n.º 7 do artigo 88.º do Código do IRC (Vide pp. 33-36 do documento n.º 18);
10. A AT considerou que, de acordo com o disposto na alínea d) do n.º 1 do artigo 21.º do Código do IVA, o imposto suportado pelo Requerente não era dedutível, no que respeita às despesas de representação e, em consequência, anulou essas deduções, no valor global de €789,39 (setecentos e oitenta e nove euros e trinta e nove cêntimos) - (cf. página 38 e Anexo 6 do documento n.º 18);
11. Em consequência, foram emitidos os seguintes actos de liquidação adicional de IVA: n.º 2015..., n.º 2015..., n.º 2015..., n.º 2015..., n.º 2015..., n.º 2015..., n.º 2015... e n.º 2015...- (Cfr.docs 9 a 12) e as seguintes demonstrações de acerto de contas: n.º 2015... a 2015...- (Cfr. documentos n.º 10 a 17);
12. A 14 de Junho de 2016, o Requerente apresentou reclamação graciosa (n.º ...2016...) contra os referidos actos tributários (Cfr. documento n.º 19);
13. O Requerente foi notificado, através do ofício n.º..., de 11 de Outubro de 2016, da decisão de indeferimento da reclamação graciosa;
14. O Requerente interpôs, no dia 14 de Novembro de 2016, recurso hierárquico da decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada;

15. O Requerente foi notificado, no dia 13 de Novembro de 2017, através do ofício n.º..., de 9 de novembro de 2017, da decisão de indeferimento, no âmbito do procedimento de recurso hierárquico n.º R...;
16. A presente petição arbitral foi apresentada a 9 de Fevereiro de 2018.

Não se considerou provado que 20% do total do valor pago pelo Requerente, no âmbito dos contratos de patrocínio celebrados, fosse imputável a despesas de representação.

O Tribunal formou a sua convicção com base nos documentos juntos aos autos, sendo certo que apenas foram juntos aos autos 2 contratos de patrocínio, por requerimento do Requerente de 25 de Junho de 2018, não coincidentes com o período de tributação objecto do acto *sub judice*.

### **III.MATÉRIA DE DIREITO**

A principal questão que se coloca nos presentes autos prende-se com saber se os actos de liquidação adicional de IVA, objecto da presente petição, são ou não válidos, considerando o direito à dedução do IVA previsto nos artigos 20.º e ss. do Código do IVA.

A este propósito alega o Requerente, em síntese, o seguinte:

1. Na análise efectuada aos contratos de patrocínio/publicidade celebrados pelo Requerente, a AT distinguiu entre serviços de natureza principal e serviços de natureza acessória;
2. Em concreto, a AT qualificou como “serviços principais os serviços de “publicidade e de promoção da imagem” do titular do pacote (...)” e como “serviços acessórios os que incluem, nomeadamente, os lugares sentados no

camarote ou na bancada adjacente, o catering, os serviços de hospedeiras, os lugares de estacionamento e os convites para assistir aos jogos das competições europeias no estrangeiro, incluindo viagem, estadia e bilhetes, e ainda a utilização do camarote como escritório ou sala de reuniões com apoio logístico e de secretariado necessário à prossecução das operações correntes da atividade dos clientes (envio de faxes, serviço de fotocópias, etc.);

3. Feito este exercício, a AT atribuiu a cada um daqueles grupos de serviços um tratamento fiscal distinto em sede de IVA, aceitando a dedução do imposto (ficcionalmente) pago por referência aos serviços de publicidade e de promoção da imagem e negando a dedução do imposto (ficcionalmente) pago por referência aos serviços acessórios;
4. A verdade, porém, é que, na presente situação, a referida distinção entre prestação principal e prestações acessórias não pode ter qualquer relevância em sede de IVA, pois, de acordo com a jurisprudência do TJUE – confirmada, por exemplo, nos Acórdãos de 21 de fevereiro de 2008, de 14 de maio de 2008, de 11 de junho de 2009, 2 de dezembro de 2009 e de 10 de março de 2011, proferidos nos Casos C-425/06, C-231/07 e C-232/07, C-276/09, C-572/07, e C-497/09, C-499/09, C-501/09 e C-502/09 – as prestações só devem ser autonomizadas para efeitos de aplicação do regime do IVA quando se comprove que as mesmas são efectivamente independentes, o que sucederá quando cada uma delas constitua um fim em si mesmo para o adquirente;
5. As prestações acessórias previstas nos contratos em causa no presente processo não são, de modo algum, independentes das prestações principais de publicidade;
6. Atento ao exposto, na esteira do que tem vindo a ser defendido pelo Tribunal de Justiça da União Europeia, o Requerente entende que o IVA suportado na aquisição das prestações acessórias associadas aos indicados “contratos de patrocínio” deve ser integralmente deduzido nas mesmas condições em que deve ser deduzido o IVA incorrido na aquisição da prestação principal, razão pela qual tanto a correção em apreço, como os actos de liquidação que a traduz, são ilegais, devendo ser declarada a sua ilegalidade, bem como a ilegalidade da decisão que, indevidamente, os manteve na ordem jurídica;

7. Ainda que assim não se entendesse, e se considerasse que as prestações resultantes dos contratos aqui em causa deviam efectivamente ser segregadas para efeitos de aplicação do regime do IVA – o que não se admite –, o certo é que a correcção realizada pela AT sempre seria ilegal, por violar grosseiramente o disposto nos artigos 20.º e 21.º do Código do IVA;
8. A AT motivada pela subsistência de dúvidas decorrentes da aplicação do enunciado regime aos “encargos ou gastos suportados pelos sujeitos passivos com a “aquisição de direitos de utilização de camarotes nos estádios de futebol”, entendeu definir, para estas situações, um procedimento especial de apuramento das despesas susceptíveis de estarem excluídas do direito à dedução de IVA (Cfr. Circular n.º 20/2009, de 28 de julho);
9. Resulta da Circular n.º 20/2009, de 28 de Julho que o IVA não dedutível relacionado com “encargos ou gastos suportados pelos sujeitos passivos com a “aquisição de direitos de utilização de camarotes nos estádios de futebol”, corresponde a 20% do valor global do IVA incorrido no âmbito dos contratos assim celebrados;
10. As circulares administrativas não são fonte de direito fiscal, nem têm qualquer eficácia vinculativa própria para além da AT;
11. Como tem entendido uniformemente a doutrina, “as chamadas orientações administrativas, tradicionalmente apresentadas [nas] mais diversas formas como instruções, circulares, ofícios-circulares, ofícios-circulados, despachos normativos, regulamentos, etc., e que são muito frequentes no direito dos impostos (...), por terem como destinatário apenas a administração tributária, só esta lhes deve obediência, sendo, pois, obrigatórios apenas para os órgãos situados hierarquicamente abaixo do órgão autor dos mesmos” (José Casalta Nabais, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, 2000, p. 180);
12. Neste sentido, o Supremo Tribunal Administrativo já esclareceu que “as circulares administrativas em matéria tributária têm valor simplesmente administrativo, vinculando apenas os órgãos da Administração Fiscal, mas sem carácter normativo direto para os contribuintes ou para os tribunais” (Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 15 de novembro de 1995, processo n.º 19.451);

13. Com efeito, o princípio da legalidade, previsto no artigo 103.º, n.ºs 2 e 3, da Constituição da República Portuguesa, e nas situações elencadas no artigo 8.º da Lei Geral Tributária, determina que seja a lei a prever todos “os elementos essenciais de cada imposto, ou seja, que defina a incidência *lato sensu* de cada imposto, e em termos determinados ou determináveis. Por um lado, a lei deve abranger todas as normas relativas à incidência real ou objetiva (material, temporal, quantitativa e espacial), incidência pessoal ou subjetiva (sujeitos ativo e passivo, incluindo nestes o contribuinte, os responsáveis, os substitutos, etc.), a taxa, e os benefícios fiscais” (JOSÉ CASALTA NABAIS, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, 2000, p. 142);
14. Assim, a AT que, substituindo-se ao poder legislativo, estabelece uma nova hipótese de incidência distinta da consagrada na lei, viola o disposto no artigo 103.º, n.ºs 2 e 3, da Constituição da República Portuguesa, e no 8.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária;
15. A propósito do limite máximo que foi instituído por uma orientação administrativa em matéria de dedução do IVA nas ofertas de pequeno valor, o STA esclareceu que a “Circular n.º 19/89, no ponto em apreço, é material e organicamente inconstitucional, pois contém uma regra de incidência objetiva de IVA que não foi criada por diploma emanado da Assembleia da República, em matéria que se insere na reserva relativa de competência legislativa da desta (arts. 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP, na redação vidente, a que correspondem os arts. 106.º, n.º 2, e 168.º, n.º 1, alínea i), respetivamente, nas redações de 1982 e 1989” - (Cfr. Acórdão do STA, de 21 de março de 2007, processo n.º 01180/06 e também disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt));
16. Conclui-se que a Circular n.º 20/2009, de 28 de julho, viola – na medida em que consagra uma nova hipótese de incidência – o disposto artigos 103.º, 112.º, n.º 5 e 165.º, n.º 1, alínea i), da Constituição da República Portuguesa e, bem assim, o artigo 8.º da Lei Geral Tributária, sendo conseqüentemente os actos tributários, na parte em que traduzem a aplicação do entendimento vertido na Circular n.º 20/2009, do vício de ilegalidade, por terem assentado em erro sobre os respetivos pressupostos de direito, devendo, por essa razão, ser declarada a sua ilegalidade,



- conjuntamente com a ilegalidade da decisão de indeferimento do recurso hierárquico, que os manteve na ordem jurídica;
17. Tendo-se demonstrado a inadmissibilidade da aplicação do método indiciário administrativamente fixado na Circular n.º 20/2009, impunha-se à AT comprovar directamente quais as despesas que se encontravam efectivamente abrangidas pelo artigo 21.º, n.º 1, alínea d), do Código do IVA;
  18. “Os gastos contabilizados pela Requerente enquanto “despesas de publicidade” referentes a direito de utilização de camarotes de estádios de futebol, fundadas em contrato de patrocínio não colocado em causa pela AT, só podem ser requalificados como “despesas de representação” quando a AT cumpra o seu ónus probatório (artigo 74.º, n.º 1 da LGT)” - (Cfr. Acórdão datado de 12 de junho de 2015, proferido no processo 07437/14);
  19. Porém, verifica-se que, no caso concreto, a AT limitou-se a aplicar um critério de imputação manifestamente ilegal, o constante da Circular n.º 20/2009, de 28 de julho, não logrando realizar qualquer prova quanto ao facto de os montantes concretamente corrigidos corresponderem a efetivas despesas de representação;
  20. A esta luz, resta, pois, observar que “A AT não satisfaz o ónus da prova que sobre si recai para requalificar uma “despesa de publicidade” como sendo de “representação”, quando no âmbito da acção de inspeção não recolhe elementos que permitam concluir que esses gastos têm como destinatário terceiros à empresa, e de igual modo, quando não invoca factos concretos que sustentem a afirmação de “carácter recreativo” da despesa” (Cfr. o referido Acórdão de 12 de junho de 2015, proferido no processo 07437/14);
  21. Por fim, resta sublinhar que mesmo que se admitisse a aplicação do entendimento vertido na Circular n.º 20/2009, de 28 de julho, o certo é que a validade da sua aplicação pressuporia sempre uma identidade factual entre a situação ali prefigurada e o caso sob apreciação;
  22. Na formulação pressuposta pela referida Circular, tais contratos integram, por seu turno, duas componentes: uma principal, consistente na atribuição aos respectivos adquirentes da “possibilidade de publicitar e promover a sua imagem e os seus logótipos em vários suportes de comunicação (...),

nomeadamente, publicidade nos camarotes, nas revistas do Clube, nos painéis instalados no espaço multifuncional, na sala de imprensa, bem como na publicidade na imprensa efectuada pelos clubes” (Cfr. ponto 1 da Circular) e uma acessória, cujos serviços “incluem, nomeadamente, os lugares sentados no camarote ou na bancada adjacente, o catering, os serviços de hospedeiras, os lugares de estacionamento e, os convites para assistir aos jogos das competições europeias no estrangeiro, incluindo viagem, estadia e bilhetes, e ainda, os serviços conexos com a utilização dos camarotes (“espaço empresarial”);

- 23.** Sucede, porém, que o valor devido pelo Requerente, no âmbito dos contratos escrutinados pela AT constitui a contrapartida devida pela aquisição de muito mais do que o acesso a um camarote, publicidade associada e respectivos serviços acessórios, pois, contemplam aqueles contratos, a título principal, a aquisição dos seguintes serviços de publicidade e a divulgação da imagem do Requerente nas áreas interiores e exteriores dos estádios, bem como no próprio círculo central (*área do jogo*); a publicidade e a divulgação da imagem do Requerente nos equipamentos dos clubes, na sala de imprensa e nas *flash-interviews*; a publicidade e a divulgação da imagem do Requerente nos sorteios, no sítio oficial da internet destas entidades, na fotografia oficial das equipas a disponibilizar à imprensa, no autocarro dos clubes; e, ainda, a utilização, pelo Requerente, do nome e imagem dos clubes e jogadores nas suas campanhas publicitárias e, bem assim, a visibilidade nas campanhas publicitárias e/ou promocionais da LPFP;
- 24.** O valor devido pelo Requerente ao abrigo dos referidos contratos de patrocínio constitui a contrapartida devida pela aquisição de serviços totalmente distintos (em termos de conteúdo e do respectivo valor económico) dos serviços, principais e acessórios, contemplados pela Circular n.º 20/2009, de 28 de julho;

25. Os serviços de publicidade contemplados nos contratos celebrados pelo Requerente excedem, em muito, os serviços integrados nos pacotes corporate pressupostos pela Circular n.º 20/2009, não se verificando a exigida identidade factual entre a hipótese prefigurada por aquela Circular e o caso sob apreciação;
26. Ficam, assim, segundo se julga, inelutavelmente demonstrados os vícios de que padece a correção em causa, o que impõe ao presente Tribunal Arbitral a declaração da sua ilegalidade.

A AT alega, por sua vez, sinteticamente, o seguinte:

1. Sobre a Requerida impende o ónus da verificação dos pressupostos legais da sua actuação que, no caso concreto, constam do PA e diga-se nem sequer são postos em crise pela Requerente, enquanto que sobre a Requerente, impende (ia) o ónus da prova dos factos tributários que alega como constitutivos do seu direito à dedução;
2. A não ser a solução adoptada pela Requerida, veria a Requerente todo aquele imposto excluído do seu direito à dedução, porquanto, como já se observou, nunca conseguiu concretizar, qual o valor dos contratos que diz respeito aos serviços de publicidade;
3. Recorde-se que, sendo difícil tal concretização, não é impossível, na medida em que tanto os bilhetes, como os lugares de estacionamento, os camarotes, as deslocações, etc. (serviços acessórios de acordo com a Circular), têm valores de mercado fáceis de conhecer e, retirando o valor destes ao valor dos contratos, conseguiria a Requerente, caso pretendesse fazer a prova (que nos termos do artigo 74.º da LGT lhe compete), do valor (residual) dos contratos relativos ao serviço de publicidade (serviço principal de acordo com a circular);
4. A AT expôs em circular o seu entendimento relativamente a este tipo de contratos no seguinte sentido (Circular n.º 20/2009 de 28/7/2009):

“Tendo surgido dúvidas sobre o enquadramento para efeitos de IRC e de IVA dos encargos ou gastos suportados pelos sujeitos passivos com a «aquisição de direitos de utilização de camarotes nos estádios de futebol» designados de «Pacotes Corporate», par despacho do Senhor Director-Geral dos Impostas de 28.07.2009, foi sancionado o seguinte entendimento:

1. A aquisição dos «Pacotes Corporate» confere aos seus titulares a possibilidade de publicitar e promover a sua imagem e os seus logótipos em vários suportes de comunicação. A diferenciação do estatuto comedido ao adquirente para a promoção da sua imagem decorre do conjunto de bens e serviços que estão associados a cada «Pacote» (Silver; Gold, Sponsor, Season VIP Company, Corporate Member, Platinum Member, Gold Member), ou qualquer outra designação que lhe for dada, nomeadamente, publicidade nos camarotes, nas revistas do Clube, nos painéis instalados no espaço multifuncional, na sala de imprensa, bem como na publicidade na imprensa efectuada pelos clubes.

2. Para além disso, associado às diferentes tipologias de Pacotes» encontra-se um vasto conjunto de direitos. Por um lado, o acesso a um camarote que pode ser utilizado como escritório ou sala de reuniões e a «apoio logístico e de secretariado necessário à prossecução das: operações correntes da actividade dos clientes» (envio de faxes; serviço de fotocópias etc.) que é designado de «espaço empresarial». Por outro lado, a dispor, nos dias dos jogos, de lugares sentados no camarote ou na bancada adjacente, serviços de catering, de recepção por hospedeiras qualificadas e de acesso ao parque de estacionamento do estádio. Finalmente, se for caso disso, a receber convites para assistir aos jogos das competições europeias no estrangeiro, incluindo viagem, estadia e bilhetes.

3. A comercialização pelas Sociedades Anónimas Desportivas (SAD), Clubes, ou empresas detidas por estas entidades, dos «Pacotes Corporate» sem discriminação das prestações de serviços incluídas em cada «Pacote», apresentando-os como «unidades indivisíveis», determina que os encargos ou gastos incorridos pelas empresas com a sua aquisição não possam ser aceites para efeitos de IRC, na sua totalidade, como «despesas de publicidade e de utilização dos camarotes como

escritório», não podendo igualmente ser aceite a «dedução integral do IVA suportado nessas despesas».

4. Assim, relativamente aos «Pacotes Corporate» que forem comercializados sem discriminação dos serviços: neles incluídos, de acordo com a sua natureza, compete ao titular adquirente autonomizar as despesas em função da utilização que lhes tiver sido dada e comprovar a sua indispensabilidade para efeitos do artigo 23.º do Código do IRC, dando-lhes o enquadramento tributário que corresponda à sua especificidade para efeitos da determinação do lucro tributável do IRC, bem como, para o exercício do direito à dedução do IVA.

5. Reconhecendo-se a dificuldade quer para os titulares dos «Pacotes» quer para as entidades que os comercializam, em proceder à discriminação de todos serviços neles incluídos, aceita-se que se proceda ao agrupamento dos serviços em dois conjuntos: um para os serviços principais, e outro, para os serviços ditos «acessórios», devendo essa repartição ser consistente com a natureza dos serviços incluídos em cada «Pacote».

6. Consideram-se serviços «principais» os serviços de «publicidade e de promoção da imagem» do titular do «Pacote». Os serviços «acessórios» incluem, nomeadamente, os lugares sentados no camarote ou na bancada adjacente, o catering, os serviços de hospedeiras, os lugares de estacionamento e, os convites para assistir aos jogos das competições europeias no estrangeiro, incluindo viagem, estadia e bilhetes, e ainda, os serviços conexos com a utilização dos camarotes («espaço empresarial»).

7. Como se referiu anteriormente, as prestações de serviços designadas de (espaço empresarial compreendem a utilização do camarote como escritório, mas também como local de recepção de clientes, de fornecedores ou de terceiros, permitindo ainda a assistência a eventos desportivos. Por conseguinte, o direito de utilização dos camarotes não pode ser dissociado da sua utilização como espaço lúdico para assistir aos eventos desportivos, pelo que os serviços de «espaço empresarial» devem ser incluídos no conjunto de serviços designado de «acessórios».

8. Relativamente a cada tipo de «Pacote» a repartição dos serviços neles incluídos em dois conjuntos («principais» e «acessórios») pode ser efectuada pelas entidades

que comercializam «Pacotes Corporate», que disso informarão os respectivos titulares ou, caso isso não suceda, pelos titulares dos «Pacotes», em função da utilização que tiver sido dada aos serviços.

9. A repartição dos serviços pelos dois conjuntos pode ser feita em valor ou em percentagem, podendo o cálculo relativo aos serviços «acessórios» ser efectuado por dedução ao valor total de cada «Pacote».

10. A repartição entre 80% respeitante aos serviços «principais» e de 20% para os serviços «acessórios» pode ser aceite para efeitos de enquadramento nas disposições aplicáveis em sede de IRC e de IVA para os «Pacotes» em que essa repartição percentual, tendo presente o que se refere relativamente ao «espaço empresarial», seja consistente com a natureza dos serviços efectivamente neles incluídos.

11. Para os «Pacotes Corporate», cuja repartição percentual dos serviços neles incluídos não seja a referida no ponto anterior, os valores ou as percentagens de repartição que vierem a ser calculadas relativamente a cada «Pacote» podem ser igualmente aceites para efeitos de enquadramento nas disposições aplicáveis em sede de IRC e de IVA, desde que sejam consistentes com a natureza das prestações dos serviços efectivamente incluídas em cada «Pacote».

12. Uma vez efectuada a repartição em dois conjuntos dos serviços incluídos em cada «Pacote» e desde que os encargos ou gastos incorridos pelos titulares sejam comprovadamente indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto, o seu tratamento fiscal deve ser o seguinte:

(a) As despesas com os serviços «principais» de publicidade e de promoção da imagem» são aceites como custo nos termos do n.º 1 do artigo 23º do Código do IRC.

(b) As despesas com os serviços ditos «acessórios» incluindo nestas as referentes à utilização do «espaço empresarial», são igualmente aceites como custo, mas, como configuram «despesas de representação» ficam sujeitos à tributação autónoma prevista na alínea a) do n.º 3 do artigo 81.º do Código do IRC.

(c) O IVA incluído nas despesas de «publicidade e de promoção da imagem» é dedutível nos termos do artigo 20º n.º 1 do código do IVA.

- (d) O IVA incluído nas despesas relativas aos serviços «acessórios», compreendendo as referentes à utilização do «espaço empresarial» encontra-se excluído do direito à dedução do IVA nos termos das alíneas c) a e) do n.º 1 do artigo 21.º do Código do IVA.”
5. Afigura-se-nos que os princípios enunciados na circular poderão ser aceitáveis no que respeita ao princípio da proporcionalidade na luta contra a evasão e fraude fiscal que é um dos fundamentos para a exclusão do direito à dedução prevista na alínea e) do n.º 1 do artigo 21.º do Código do IVA
  6. A correcção efectuada pela AT não enferma de qualquer vício de ilegalidade, assim como a decisão da reclamação graciosa e recurso hierárquico que a confirmaram;
  7. Como se deixou exposto, não enfermam as liquidações impugnadas de qualquer erro, de facto ou de Direito, pelo que, deve improceder a presente petição arbitral, sob pena de procedendo se violar o princípio da neutralidade do imposto, designadamente por se permitir à Requerente a dedução de imposto suportado em despesas que aos seus concorrentes não conferiu ou confere igual direito;

Face ao exposto, relativamente à posição das Partes e aos argumentos apresentados, para determinar se os actos de liquidação de IVA são ou não ilegais será necessário verificar se o IVA decorrente das despesas constantes dos contratos de patrocínio suportadas pela Requerente com aquisição de direitos de utilização de camarotes e outros serviços associados aos designados “Pacotes Corporate” pode ou não ser integralmente deduzido.

Vejamos o que deve ser entendido.

O IVA é um imposto geral sobre o consumo, em que se tributam as transmissões de bens,

as prestações de serviços, as importações e as aquisições intracomunitárias de bens, recaindo sobre a despesa.

No regime geral, o IVA é um imposto sobre o consumo em que o montante da dívida de cada sujeito passivo é apurado através do chamado método de dedução do imposto, do crédito do imposto ou método indirecto substractivo.

Nos termos do artigo 19.º do Código do IVA, “para apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos deduzirão, nos termos dos artigos seguintes, ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efectuaram”, o imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos.

De acordo com o n.º 1 do artigo 20.º do mesmo Código só poderá deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações referidas nas suas alíneas a) e b), nomeadamente, “transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas”.

Por seu turno, o n.º 1 do artigo 21.º do Código do IVA estabelece que se exclui do direito à dedução o imposto contido, nomeadamente e nos termos da sua alínea d), nas “Despesas respeitantes a alojamento, alimentação, bebidas e tabacos e despesas de recepção, incluindo as relativas ao acolhimento de pessoas estranhas à empresa e as despesas relativas a imóveis ou parte de imóveis e seu equipamento, destinados principalmente a tais recepções.”

Conforme tem sido entendimento da Jurisprudência, “O fundamento de tal exclusão do direito à dedução encontra-se no facto de muitas das situações ali previstas dizerem respeito a IVA suportado nos "inputs" em relação aos quais se configura difícil, ou mesmo impossível, controlar da sua bondade, visando-se, pela via da exclusão, obstar à dedução do imposto suportado com bens ou serviços não essenciais à actividade produtiva ou facilmente desviáveis para consumos particulares, não empresariais/profissionais. Esta norma é, no fundo, uma norma especial anti-abuso em sede de IVA, nos termos em que a



doutrina as define (Cfr. Gustavo Lopes Courinha, “A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário - Contributos Para a Sua Compreensão”, Almedina, 2004, pág.91 e ss.; J. L. Saldanha Sanches, “Os limites do planeamento fiscal”, Coimbra Editora, 2006, pág.295 e ss.) – Vide Acórdão do TCA Norte, proferido no âmbito do processo n.º 1438/09.3BEBRG, de 21.12.2016.

No caso em análise, a AT considerou que a Requerente não logrou provar quais os valores dos contratos de patrocínio imputáveis à disponibilização de bilhetes, lugares de estacionamento, camarotes, entre outros serviços acessórios ao contrato de patrocínio.

Com base (apenas) nessa constatação, a AT considerou que o Requerente não pode deduzir integralmente o IVA suportado nos contratos de patrocínio celebrados, considerando aplicável na determinação da parte do IVA dedutível e não dedutível as instruções constantes da Circular n.º 20/2009, de 28.07.2009.

Analisados os referidos contratos constata-se efectivamente que para além da componente acessória identificada pela AT, aqueles contratos têm uma componente principal publicitária.

Seguindo a Jurisprudência já firmada, considera-se que as despesas suportadas pelo Requerente têm uma configuração mista, isto é, por um lado, têm uma componente publicitária (dedutível) e, por outro, uma inegável componente de representação (não dedutível) – Vide Acórdão do TCA Norte, proferido no âmbito do processo n.º 1438/09.3BEBRG, de 21 de Junho de 2016.

Conforme resulta da análise conjugada dos artigos 19.º e 20.º do Código do IVA, as despesas que tenham função publicitária são despesas cujo IVA liquidado confere o direito à dedução, enquanto que as despesas de representação estão excluídas do direito à dedução.

Dos contratos juntos aos autos não resulta a discriminação dos valores imputáveis às despesas de publicidade e às despesas de representação, tendo o Requerente entendido, atento o carácter acessório das prestações associadas às despesas de representação, deduzir integralmente o IVA de todos os contratos de patrocínio, na medida do seu *pro rata*. Por sua vez, a AT considerou dever aplicar-se a Circular n.º 20/2009, da ex-DGCI e assim “excluir no direito à dedução contido nas despesas de representação conforme previsto no ponto 10 da referida Circular, nos termos do disposto na alínea d) do ponto 12 da mesma Circular.”

Determinado o âmbito da dedutibilidade do IVA suportado com o negócio face ao disposto nos artigos 20.º, n.º 1 alínea a) e 21.º, n.º 1 alínea d), do Código do IVA, e considerando que não estão discriminados os valores que cada serviço tem no negócio em geral, nem sendo possível estabelecer com rigor qual a proporção do valor pago que deve ser atribuído à componente publicitária dos contratos, a AT deveria ter recorrido à avaliação indirecta e não aplicar indistintamente a proposta de repartição constante da Circular n.º 20/2009.

Na verdade, a Circular n.º 20/2009 determina no seu ponto 10 que “A repartição entre 80% respeitante aos serviços “principais” e de 20% para os serviços “acessórios” pode ser aceite para efeitos de enquadramento nas disposições aplicáveis em sede de IRC e de IVA para os “Pacotes” em que essa repartição percentual, tendo presente o que se refere relativamente ao “espaço empresarial” seja consistente com a natureza dos serviços efectivamente nele incluídos.”

Mais se diz, no ponto 11 daquela Circular que “Para os “Pacotes Corporate”, cuja repartição percentual dos serviços neles incluídos não seja a referida no ponto anterior, os valores ou as percentagens de repartição que vierem a ser calculadas relativamente a cada “Pacote” podem ser igualmente aceites para efeitos de enquadramento nas disposições aplicáveis em sede de IRC e de IVA, desde que sejam consistentes com a natureza das prestações de serviços efectivamente incluídas em cada “Pacote”.

Da Circular n.º 20/2009 não resulta como legal qualquer subsunção directa das despesas associadas aos contratos de patrocínio em que os serviços não sejam discriminados na repartição de 80%-20%, havendo naturalmente que fundamentar essa ou outra repartição que se tenha por adequada.

Não obstante, do RIT, que sustenta os actos de liquidação *sub judice*, resulta apenas que as despesas de representação são apuradas de acordo com o ponto 10 da Circular n.º 20/2009, não sendo alegado qualquer facto, razão ou fundamento para a aplicação de tal método de repartição.

Ora, como é consabido, por força do preceituado no artigo 266.º da Constituição da República Portuguesa, a actividade da administração tributária tem de ser levada a cabo em subordinação à Constituição e à lei e deve respeitar os direitos e interesses legítimos dos cidadãos (princípio da legalidade) e os princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa fé (Vide, entre outros, Acórdão do TCA Norte, de 10.05.2018, proferido no âmbito do processo n.º 101/2002.TFPRT.21)

Não é, por isso, a Circular já identificada fundamento legal por si só dos actos de liquidação adicional ora em crise, não podendo tais actos ser fundamentados com base na aplicação automática do método de repartição ali proposto, como foi feito no presente caso.

Na verdade, considerando que o ónus da prova dos factos constitutivos do direito de liquidação adicional de IVA pertence à AT, caberia a esta provar a factualidade que a levou a não aceitar a respectiva dedução do imposto, factualidade essa que tem de ser susceptível de abalar a presunção de veracidade das operações constantes da escrita do contribuinte e dos respectivos documentos de suporte, só então passando a competir ao contribuinte o ónus de prova do direito de que se arroga (o de exercer o direito à dedução do IVA) - (Vide Acórdão do TCA Norte, de 8.02.2018, proferido no âmbito do processo 01981/08.1BEPRT).

Não tendo a AT realizado essa prova, uma vez que se limitou a enquadrar a situação factual na Circular n.º 20/2009, entende-se que a correcção realizada é ilegal.

Acresce que, para além do cumprimento do ónus de prova dos factos constitutivos do direito de liquidação, a AT deveria, em qualquer caso, ter fundamentado a repartição efectuada, para efeitos de determinação do IVA dedutível e não dedutível, o que também não se verificou. Sendo acentuada a dificuldade na quantificação da matéria tributável do contrato face à não discriminação dos valores referenciados a cada serviço, a AT poderia ou deveria ter recorrido a métodos indirectos no apuramento do IVA, dedutível e não dedutível, contido nas despesas associadas ao negócio em causa, nos termos da alínea b) do artigo 87.º da LGT e do artigo 88.º, alínea a), da LGT).

Como se sabe, pese embora o carácter subsidiário da avaliação indirecta (artigo 85.º, n.º 1 da LGT), não pode a AT deixar de a ela recorrer havendo fundamento para tanto, ou seja, a escolha do método de quantificação é matéria de lei, subtraída ao poder discricionário da AT.

Conclui-se, assim que também com este fundamento a petição arbitral tem de ser julgada procedente e os actos de liquidação anulados na sua totalidade.

#### **IV. DECISÃO**

Termos em que acordam neste Tribunal Arbitral em:

- A)** Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade dos actos de liquidação de IVA e correspondentes acertos de contas identificados no processo, no valor de €789,39;

**B)** Condenar a Requerida nas custas do presente processo, por ser a parte vencida.

## **V. VALOR DO PROCESSO**

De harmonia com o disposto nos artigos 315.º n.º 2, do CPC e 97º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de €789,39 (Setecentos e oitenta e nove Euros e trinta e nove cêntimos).

## **VI. CUSTAS**

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em €306, a cargo da Requerida, nos termos da Tabela I do mencionado Regulamento, dada a procedência integral do pedido.

Lisboa, 9 de Julho de 2018

A Árbitro,

(Magda Feliciano)

(O texto da presente decisão foi elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5 do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, da alínea e) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT) regendo-se a sua redacção pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.)