

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 292/2018-T

Tema: IVA – Despesas de Patrocínio.

## DECISÃO ARBITRAL<sup>1</sup>

O Árbitro, Dra. Sílvia Oliveira, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 28 de Agosto de 2018 com respeito ao processo acima identificado, decidiu o seguinte:

### 1. RELATÓRIO

1.1. A..., Lda. (doravante designada por “*Requerente*”), pessoa colectiva n.º..., com sede no ..., ..., n.º..., ..., em ..., apresentou um pedido de pronúncia arbitral e de constituição de Tribunal Arbitral Singular, no dia 18 de Junho de 2018, ao abrigo do disposto no artigo 4.º e do n.º 2 do artigo 10.º do Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 Janeiro [Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT)], em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por “*Requerida*”).

1.2. A Requerente pretende que o Tribunal Arbitral declare a ilegalidade de correcções efectuadas em sede de IVA e respectivas liquidações de imposto, que a seguir se identificam:

- a) “*Liquidação n.º..., de 16/03/2018, referente ao último trimestre de 2015, que impôs uma correcção no valor de €2.680,38 (...)*;

- b) *Liquidação n.º..., de 16/03/2018, referente ao primeiro trimestre de 2017, que impôs uma correcção no valor de €3.923,71 (...);*
- c) *Liquidação n.º..., de 16/03/2018, referente ao segundo trimestre de 2017, que impôs uma correcção no valor de €546,79 (...);*
- d) *Liquidação n.º..., de 17/03/2018, referente ao terceiro trimestre de 2017, que impôs uma correcção no valor de €288,91 (...) e respectiva compensação de 20-03-2018”.*

- 1.3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 19 de Junho de 2018 e notificado, na mesma data, à Requerida.
- 1.4. Dado que a Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, ao abrigo do disposto no artigo 6º, nº 2, alínea a) do RJAT, a signatária foi designada como árbitro, em 6 de Agosto de 2018, pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, tendo a nomeação sido aceite, no prazo e termos legalmente previstos.
- 1.5. Na mesma data, foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11º nº 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6º e 7º do Código Deontológico.
- 1.6. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 28 de Agosto de 2018, tendo sido proferido despacho arbitral, na mesma data, no sentido de notificar a Requerida para, nos termos do disposto no artigo 17º, nº 1 do RJAT, apresentar Resposta, no prazo máximo de 30 dias e, caso quisesse, solicitar a produção de prova adicional.

---

<sup>1</sup> A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990, excepto transcrições efectuadas.

- 1.7. Adicionalmente, foi ainda referido naquele despacho arbitral que a Requerida deveria remeter ao Tribunal Arbitral, dentro do prazo da Resposta, cópia do processo administrativo.
- 1.8. Em 1 de Outubro de 2018, a Requerida apresentou a sua Resposta (notificada a 2 de Outubro de 2018), tendo-se defendido por impugnação, concluindo que “(...) *deve ser julgado improcedente o presente pedido de pronúncia arbitral, por não provado, mantendo-se na ordem jurídica os atos tributários de liquidação impugnados e absolvendo-se, em conformidade, a entidade requerida do pedido*”.
- 1.9. Na Resposta apresentada, a Requerida protestou juntar o respectivo processo administrativo.
- 1.10. Por despacho arbitral de 8 de Outubro de 2018, foi decidido por este Tribunal Arbitral, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo, da celeridade, da simplificação e informalidade processuais (artigos 19º, nº 2, e 29º, nº 2, do RJAT), bem como tendo em conta o princípio da limitação de actos inúteis previsto no artigo 130º do Código de Processo Civil (CPC), aplicável por força do disposto no artigo 29º, nº 1, alínea e) do RJAT (...):
- 1.10.1. Dispensar a realização da reunião a que se refere o artigo 18º do RJAT;
  - 1.10.2. Prescindir da inquirição da prova testemunhal apresentada pela Requerente;
  - 1.10.3. Determinar que o processo prosseguisse com alegações escritas facultativas, a apresentar no prazo simultâneo de 10 dias, a contar da notificação do referido despacho;
  - 1.10.4. Designar o dia 9 de Novembro de 2018 para efeitos de prolação da decisão arbitral.
- 1.11. No mesmo despacho, foi a Requerente ainda advertida que “*até à data da prolação da decisão arbitral deveria proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente,*

*nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e comunicar esse pagamento ao CAAD”, o que veio a efectuar em 19 de Outubro de 2018.*

1.12. A Requerente apresentou alegações em 19 de Outubro de 2018, concluindo no mesmo sentido do pedido arbitral.

1.13. Adicionalmente, e no que diz respeito ao teor do artigo 11.º da Resposta apresentada pela Requerida, a Requerente veio defender que nele se afirma “(...) *algo de totalmente novo até agora (...)*”, porquanto a Requerida nele insinua que “*não se encontra estabelecida qualquer ligação do Requerente ao Sr. B...*” mas “(...) *do Relatório de Inspeção Tributária flui que a AT compreendeu bem a invocação pela Requerente da existência de um contrato de patrocínio entre a Requerente e o filho do sócio-gerente desta (...)*”, vindo a Requerente anexar aos autos, para efeitos de esclarecimento desta dúvida, cópia do referido contrato.

1.14. Por despacho arbitral de 24 de Outubro de 2018, foi a Requerida notificada para (a) anexar o Processo Administrativo e para (b) querendo, se pronunciar no prazo de 5 dias, ao abrigo do princípio do contraditório, sobre o documento anexado aos autos pela Requerente com as suas alegações.

1.15. A Requerida apresentou alegações em 2 de Novembro de 2018, remetendo para o teor da sua Resposta, alegando que esta “(...) *se deve dar como provada e em consequência, absolvida a Requerida do pedido*”.

1.16. A Requerida, ainda que notificada para o fazer, não se pronunciou sobre o documento anexado aos autos pela Requerente com as suas alegações, nem anexou o Processo Administrativo.

1.17. Por despacho arbitral de 8 de Novembro de 2018, o Tribunal Arbitral pronunciou-se relativamente à admissão do documento anexado pela Requerente com as suas alegações, admitindo a sua junção ao processo, de acordo com o disposto no artigo 423º, nº 3 do CPC.

## **2. CAUSA DE PEDIR**

2.1. A Requerente começa por esclarecer que foi objecto de um procedimento tributário que “(...) *teve início com um pedido de reembolso de IVA (...) no valor de 26.317,42 €, que levou às correcções efectuadas (...) de que (...) se contesta a correcção de €7.439,78*”.

2.2. Com efeito, segundo a Requerente, “*na sequência do pedido de reembolso apresentado (...), a Direção de Finanças do Porto dos Serviços de Inspeção Tributária (...), através do Ofício 2018..., notificou a Requerente do projeto de correcções do relatório de inspecção, bem como para exercer o seu direito de AUDIÊNCIA PRÉVIA (...)*”, tendo a Requerente exercido este direito.

### ***Do Objecto do Pedido de Pronúncia Arbitral – Das Despesas de Patrocínio***

2.3. Refere a Requerente que dos “(...) *dois pontos do relatório de inspecção (...)*”, “(...) *no presente Pedido de Pronúncia Arbitral (...)*” a Requerente “(...) *apenas contesta o segundo (...)*”.

2.4. Nesta matéria, entende a Requerente que “*a AT considerou que não terá a Requerente direito à dedução de €7.439,78 de IVA suportado com despesas de patrocínio*”, posição com a qual a Requerente não concorda.

2.5. Para efeitos de explicação da situação factual, para a Requerente é importante “(...) *distinguir 2 momentos:*

- 2.5.1. Um momento relativo à “fase inicial” em que refere que “a empresa foi constituída em meados de 2015 e incorreu nos referidos gastos com o objetivo de divulgar/tornar conhecida a empresa numa fase inicial da sua atividade” e “assim, aproveitou este meio onde goza de alguma notoriedade devido aos bons resultados desportivos do piloto B..., que é filho do sócio-gerente da empresa Requerente”.
- 2.5.2. Um segundo momento relativo à “fase atual” dado que “desde o início de 2017 a empresa aumentou as atividades que constituem o seu objecto social e passou a incluir: “Produção e promoção de eventos desportivos, atletas e desportistas independentes; Agência de marketing e publicidade, concepção e produção de material e campanhas publicitários; Impressão e compra e venda de material publicitário”, conforme decorre da sua certidão do registo comercial”.
- 2.6. Ora, segundo a Requerente, “no âmbito desta nova atividade a empresa pretende obter rendimentos com a publicidade feita a clientes seus através do piloto B..., tendo, como contrapartida desses rendimentos, que incorrer em gastos inerentes à participação nos campeonatos da modalidade”, “ou seja, em vez de contratar a afixação de publicidade (...) em outdoors, a empresa propõe-se a afixar tal publicidade nas vestimentas do piloto e no kart”, esclarecendo que “esta atividade é recente e a incursão nestes gastos ainda não está a gerar os rendimentos esperados (...).
- 2.7. No entanto, reitera a Requerente, “(...) devido aos contactos comerciais que têm ocorrido e também devido aos bons resultados desportivos do piloto, a exposição mediática deste é crescente (...)” originando, segundo a Requerente, “(...) o interesse crescente dos patrocinadores em contratarem serviços de publicidade à Requerente”, pelo que esta “(...) vem colhendo progressivamente os frutos em termos de facturação, sendo que já conseguiu entretanto facturar mais serviços de publicidade (...)”, e “(...) espera que esta aposta publicitária apresente um

*crescimento significativo (...)”, defendendo que “(...) essa aposta comercial da empresa [é] perfeitamente enquadrada no seu objecto social”.*

- 2.8. Assim, entende a Requerente que “(...) não é aceitável considerar os gastos elencados no Relatório Final da AT – porque necessários à atividade que a empresa está a desenvolver - como meras liberalidades” porquanto “o objetivo de incorrer nesses gastos foi sempre comercial e de obter benefícios económicos futuros para a empresa, e não o de meramente associar a empresa à modalidade através de donativos/mecenato a um piloto de kart” (sublinhado nosso).
- 2.9. Reitera a Requerente que sendo o “*pedido de reembolso de IVA (...) relativo ao 3º trimestre de 2017 (...) ainda não é totalmente representativo da atividade que a empresa está a desenvolver (...)*”, mas “(...) não podem estas questões fiscais constituir um obstáculo à atividade comercial a que legitimamente a empresa se dedica (...)”.
- 2.10. Contudo, tendo em consideração que “*para que possa haver lugar à dedução, a despesa deve ser dedutível (...)*” e que “*só conferem o direito à dedução as operações (não isentas ou que beneficiem de isenção completa) previstas no (...) CIVA, devendo os bens e serviços em causa estar directamente relacionados com a actividade do sujeito passivo*” (concluindo a Requerente que “*é o caso*”<sup>2</sup>), entende a Requerente que “*está demonstrada que a incursão nesses gastos teve como escopo fins empresariais/profissionais dos bens/serviços adquiridos porquanto directamente relacionados com a actividade do sujeito passivo e não excluídos do direito à dedução*”.

---

<sup>2</sup> Cita para o efeito Margarida Reis in “*O Direito à dedução no Imposto sobre o Valor Acrescentado - Jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia*”, publicado na revista “*JULGAR*”, nº 15 do ano de 2011, nomeadamente, no sentido de que “(...) qualquer norma ou prática administrativa que imponha uma restrição geral ao direito de deduzir quando existir uma utilização para fins empresariais ou profissionais dos bens ou serviços adquiridos constitui uma violação inadmissível ao art. 17.º da Sexta Directiva (cf. casos *Comissão / França, proc. 50/87 [1988]*; *Lenmartz, proc. 97/90 [1991]*; *Gabalfrija SL, proc. apensos C-110/98 a C-147/98 [2000]*)” (sublinhado da Requerente).

2.11. Nesta conformidade, reitera a Requerente que “o IVA dos gastos em apreço foi correctamente deduzido” e entende que “deverá proceder o pedido de pronúncia arbitral quanto à declaração de ilegalidade das correcções efectuadas em sede de IVA e respectivas liquidações descritas (...)”, “(...) com todas as consequências legais”.<sup>3</sup>

### 3. RESPOSTA DA REQUERIDA

3.1. A Requerida na Resposta apresentada remeteu para a factualidade descrita no Relatório de Inspeção Tributária (RIT), decorrente das Ordens de Serviço identificadas, defendendo-se por impugnação.

3.2. Neste âmbito, cita e transcreve a Requerida partes do RIT, nos termos do qual se refere que “da análise aos elementos remetidos pelo contribuinte, verificou-se a existência de diversos documentos relativos a gastos com corridas de kartings, tais como, evento promocional, assistência em competição, aluguer de pista, despesas com o veículo (...), cujos montantes de IVA foram considerados como dedutíveis na contabilidade e respetivas declarações periódicas”, tendo os serviços de inspecção entendido que “(...) o contribuinte está a patrocinar o desportista B..., filho do sócio gerente, C..., assumindo os gastos com o veículo de competição, inscrição em corridas, etc, com a única contrapartida de o sujeito passivo surgir nas notícias da especialidade, como patrocinador (entre outros) do referido piloto” (sublinhado nosso).

3.3. Ora, segundo o referido RIT, “estas liberalidades, enquadram-se no conceito de patrocínio, nos termos das instruções veiculadas através das Circulares nº 12/2002, de 19 de Abril da Direção de Serviços do IRC e Direção de Serviços do IVA e nº 2/2004 de 20 de Janeiro da Direção de Serviços do IRC (...)”, concluindo que “às

<sup>3</sup> Neste sentido, cita Decisão Arbitral, de 2017-09-25, proferida no âmbito do processo nº 58/2017-T, segundo a qual “em sede de IVA, o direito à dedução é a regra, sendo as limitações a exceção. De facto, o exercício do direito à dedução é a emanção dum princípio nuclear em sede de IVA, o princípio da



transmissões gratuitas de bens, aplicar-se-á o artigo 3º, n.º 3, alínea f) do Código do IVA, que determina que se considera transmissão de bens a transmissão gratuita de bens da empresa quando relativamente aos mesmos tenha havido dedução total ou parcial do imposto. O valor tributável da transmissão é determinado nos termos da alínea b) do nº 2 do artigo 16º do CIVA, e corresponde ao preço de aquisição dos bens ou, na sua falta, ao respetivo preço de custo, reportados ao momento de realização das operações. Importa ainda referir que pela liquidação do IVA nas operações realizadas a título gratuito, o nº 3 do artigo 37º do CIVA estabelece que a repercussão do imposto não é obrigatória, podendo os sujeitos passivos que realizem essas operações suportar, eles próprios, o montante do imposto devido e proceder à sua entrega nos cofres do Estado, sem obrigatoriedade de efetuar o respetivo débito aos adquirentes dos bens ou destinatários dos serviços” (sublinhado nosso).

- 3.4. Prossegue a Requerida referindo que os Serviços de Inspeção Tributária (SIT) “reunidos os documentos enviados pelo contribuinte, relativos às despesas com o patrocínio, e evidenciando o valor referente ao IVA deduzido neles contido (...)” elaboraram um quadro resumo nos termos do qual concluíram que “(...) deveria o sujeito passivo ter procedido à liquidação do IVA no montante total de 7.439,78€, nos correspondentes períodos de imposto:” (sublinhado nosso)

PERÍOD	MONTANT
2015.12T	2.680,37 €
2017.03T	3.923,71 €
2017.06T	546,79 €
2017.09T	288,91 €

- 3.5. Refere a Requerida que “as despesas cujo direito à dedução do imposto, relativas (de um modo geral) à participação do Sr. B..., em provas de Karting, têm como destinatário dos serviços, o Requerente” e “não se encontra estabelecida qualquer ligação do Requerente ao Sr. B..., quer por via deste ser seu funcionário, ou administrador, ou sequer, que hajam celebrado qualquer contrato, de qualquer

neutralidade. Assim, as limitações a esse exercício só poderão ocorrer a título excepcional e devidamente

---

*teor”, concluindo que “(...) não se encontra em parte alguma, quer do procedimento quer do processo, provado, nem sequer alegado, que o Requerente seja detentor/promotor de alguma equipa de corridas de karting da qual o Sr. B... seja o seu piloto (contratado/convidado, etc.)” (sublinhado nosso).*

- 3.6. Assim, reitera a Requerida que *“no período em análise, o Requerente suportou os custos (...) de cujos serviços e bens, o Sr. B... se tem de considerar o beneficiário, uma vez que foi aquele que correu, e (...) em parte alguma se encontra alegado (e muito menos provado), que o haja feito por conta e em benefício do aqui Requerente”*.
- 3.7. Por outro lado, defende a Requerida que *“(...) não se encontra alegado nem provado, que o Sr. B... alguma vez haja transmitido os seus direitos de imagem, designadamente as verbas que receba a título de patrocínio por parte de outras pessoas, ao aqui Requerente”, concluindo que “(...) por ausência de qualquer melhor descrição e na falta de contratos celebrados para os quais remetam [os documentos anexados pela Requerente] não permitem as conclusões que [a Requerente] delas retira, ou seja, de que começou a vender publicidade/direitos de imagem no kart do Sr. B... nas corridas que este efectua”*.
- 3.8. Prossegue a Requerida adoptando a posição apresentada no RIT, acrescentado que *“(...) se não considerássemos que as despesas efetuadas revestem o carácter de patrocínio, e uma vez que a sociedade não exerceu a atividade económica para que está inscrito (...) não teria o sujeito passivo direito à dedução do imposto suportado nas aquisições, pelo que ainda assim seria promovida uma correção no mesmo montante, mas na vertente do IVA deduzido”, “ou seja, a correcção efectuada, foi-o quanto a IVA cuja liquidação se encontrava em falta” (sublinhado nosso).*
- 3.9. Conclui assim a Requerida que a Requerente *“(...) não alega e como tal muito menos logra provar (...), ter alguma vez passado a explorar uma equipa de karting e/ou ter-fundamentadas, sendo esta a orientação consensual na jurisprudência europeia e nacional”*.

*se tornado detentor dos direitos de imagem do piloto B...”, sem a qual “(...) impossível (...) se tornaria, fazer a exploração de tais direitos, deduzindo o imposto suportado e liquidando o imposto devido”.*

3.10. E, “(...) a proceder o peticionado pelo Requerente, o resultado seria a dedução de imposto indevidamente deduzido”, defendendo a Requerida que “(...) o direito à dedução por parte do Requerente, determina que este tenha de provar os seus pressupostos (...), o que não fez”, reiterando que “permitir ao Requerente a dedução do imposto sem as devidas provas que suportem tal direito pô-lo-ia numa situação de vantagem relativamente aos demais operadores”, “assim se confirmando o acerto do enquadramento feito pelos serviços de inspeção”, referindo que “só desta forma está garantida a neutralidade do imposto (...)” e concluindo pela improcedência de “(...) todos os vícios assacados à atuação administrativa”.

#### **4. SANEADOR**

- 4.1. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto na alínea a), do nº 1, do artigo 10º do RJAT.
- 4.2. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciária, são legítimas quanto ao pedido de pronúncia arbitral e estão devidamente representadas, nos termos do disposto nos artigos 4º e 10º do RJAT e do artigo 1º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março.
- 4.3. O Tribunal encontra-se regularmente constituído, nos termos do artigo 2º, nº 1, alínea a), artigos 5º e 6º, todos do RJAT e é competente quanto à apreciação do pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente.

4.4. Não foram identificadas nulidades no processo, não existem excepções nem questões prévias de que cumpra conhecer, pelo que nada obsta ao conhecimento do mérito da causa.

## 5. MATÉRIA DE FACTO

### Dos factos provados

- 5.1. A Requerente é uma sociedade por quotas, cujo objecto social é, desde 2017, a *“produção e promoção de eventos desportivos, atletas e desportistas independentes; agência de marketing e publicidade, concepção e produção de material e campanhas publicitários; impressão e compra e venda de material publicitário”*.
- 5.2. A Requerente celebrou, em 2 de Novembro de 2015, um *“Contrato de Patrocínio Publicitário”* com o piloto de karting, B..., em vigor desde essa data, pelo prazo de dez anos, renovável por iguais períodos, nos termos do qual se declara que a Requerente *“B - (...) pretender patrocinar e como tal associar-se ao piloto (...) e, por inerência, às provas desportivas e treinos de karting por ele a realizar, de forma a beneficiar da notoriedade e exposição daí decorrente; C – O patrocínio consiste numa troca de contrapartidas entre entidades, tendo em vista, por parte da entidade patrocinada, um aumento da visibilidade junto do público e, por parte do patrocinado, uma oportunidade de suportar os custos da sua actividade desportiva; D – De acordo com a definição de patrocínio, as contrapartidas oferecidas pelo patrocinador poderão ser financeiras, de serviços ou produtos; (...)”*
- 5.3. Neste contrato é ainda referido, na Cláusula 1ª, que a Requerente *“1. (...) pretende fazer publicidade à firma comercial e promoção de imagem sua e dos seus cliente, aceitando o Primeiro Outorgante [piloto B...] efectuar essa promoção e publicidade, nos termos do presente Contrato”* sendo que, nos termos do nº 2 daquela Cláusula, é referido que *“2. O patrocínio publicitário, (...) tem como contrapartida a obrigação do Primeiro Contraente [piloto B...] fazer publicidade à imagem e à firma comercial da Segunda Contraente [Requerente] e seus clientes de forma associada à imagem e às actividades desportistas desenvolvidas pelo Primeiro Contraente [piloto B...]”*.

- 5.4. De acordo com o disposto na Cláusula 4ª do referido contrato, “*como contrapartida pela publicidade prestada pelo Primeiro Contraente [piloto B...], os bens desportivos adquiridos pela Segunda Contraente [Requerente] por indicação do Primeiro serão a este alocados*”.
- 5.5. A Requerente incorreu, entre Novembro de 2015 e Setembro de 2019 (meses respeitantes aos períodos de IVA objecto das correcções em análise - 201512T, 201703T, 201706T e 201709T), em despesas com corridas de karting, nomeadamente, evento promocional, assistência em competição, aluguer de pista, despesas com o veículo (pneus, óleo, chassis, etc.), conforme quadro apresentado no RIT, que aqui se considera como integralmente reproduzido, tendo deduzido o IVA suportado com essas despesas, no montante total de EUR 7.439,78.
- 5.6. A Requerente, nos períodos de IVA referidos no ponto anterior (ou seja, 201512T, 201703T, 201706T e 201709T) não emitiu qualquer factura de prestação de serviços de publicidade aos seus clientes, só tendo começado a emitir tais facturas em Dezembro de 2017 por prestações de serviços daquela natureza.
- 5.7. A Requerente foi objecto de uma acção inspectiva realizada no âmbito das Ordens de Serviço internas nº OI2017... (emitida em 20/11/2017) e nºs OI2018... e OI2018... (emitidas em 30/01/2018).
- 5.8. A emissão das OI identificadas no ponto anterior teve por objectivo a análise do pedido de reembolso de IVA solicitado pela Requerente, no período de imposto 201709T, no montante total de EUR 26.317,42, bem como a recolha das correcções a efectuar nos respectivos períodos de imposto.
- 5.9. A acção inspectiva realizada foi de âmbito parcial, em matéria de IVA, e incidiu sobre os períodos de imposto 201506T, 201512T, 201703T, 201706T e 201709T.
- 5.10. Da acção inspectiva realizada resultaram correcções ao crédito de imposto no montante global de EUR 10.965,57, relativo aos seguintes períodos (montantes expressos em Euros):

<b>PERÍODO</b>	<b>MONTANTE</b>
201506T	3.525,79

201512T	2.680,39
201703T	3.923,71
201706T	546,79
201509T	288,91

5.11. No que diz respeito às correcções que deram origem ao pedido de pronúncia arbitral (propriamente dito), num total de EUR 7.439,78, e respeitantes aos períodos 201512T, 201703T, 201706T e 201709T, os SIT apresentaram no projecto de RIT os seguintes argumentos e conclusões:

*“III.3. Falta de liquidação de imposto*

*III.3.1. Faturas com Despesas de Patrocínio”*

*Da análise aos elementos remetidos pelo contribuinte, verificou-se a existência de diversos documentos relativos a gastos com corridas de kartings, tais como, evento promocional, assistência em competição, aluguer de pista, despesas com o veículo (pneus, óleo, chassis, etc), entre outros, cujos montantes de IVA foram considerados como dedutíveis na contabilidade e respetivas declarações periódicas.*

*Constatou-se assim, que o contribuinte está a patrocinar o desportista B..., filho do sócio gerente, C..., assumindo os gastos com o veículo de competição, inscrição em corridas, etc, com a única contrapartida de o sujeito passivo surgir nas notícias da especialidade, como patrocinador (entre outros) do referido piloto.*

*Estas liberalidades, enquadram-se no conceito de patrocínio (...). Assim, às transmissões gratuitas de bens, aplicar-se-á o artigo 3º, n.º 3, alínea f) do Código do IVA, que determina que se considera transmissão de bens a transmissão gratuita de bens da empresa quando relativamente aos mesmos tenha havido dedução total ou parcial do imposto. O valor tributável da transmissão é determinado nos termos da alínea b) do nº 2 do artigo 16º do CIVA, e corresponde ao preço de aquisição dos bens ou, na sua falta, ao respetivo preço de custo, reportados ao momento de realização das operações.*

*Importa ainda referir que pela liquidação do IVA nas operações realizadas a título gratuito, o nº 3 do artigo 37º do CIVA estabelece que a repercussão do imposto não é obrigatória, podendo os sujeitos passivos que realizem essas operações suportar,*

*eles próprios, o montante do imposto devido e proceder à sua entrega nos cofres do Estado, sem obrigatoriedade de efetuar o respetivo débito aos adquirentes dos bens ou destinatários dos serviços.*

*Desta forma, deveria o sujeito passivo ter procedido à liquidação do IVA no montante total de 7.439,78€, nos correspondentes períodos de imposto:*

<i>201512T</i>	<i>2.680,39</i>
<i>201703T</i>	<i>3.923,71</i>
<i>201706T</i>	<i>546,79</i>
<i>201509T</i>	<i>288,91</i>

#### *III.4. Conclusão*

*Face ao exposto, conclui-se que o sujeito passivo (...) deveria ter procedido à liquidação de imposto no valor de 7.439,78€, pelo que será corrigido o crédito de imposto e indeferido parcialmente o pedido de reembolso.*

*Desta forma, vai o sujeito passivo ser notificado para (...) proceder à correção voluntária (...). Decorrido aquele prazo, sem que a situação se mostre devidamente regularizada, serão emitidos os respetivos documentos de correção, para efeitos de IVA (...)*”.

- 5.12. Através do Ofício nº 2018..., de 31/01/2018 foi a Requerente notificada do referido Projecto de Relatório de Inspeção, bem como para exercer o direito de audiência prévia relativo ao mesmo.
- 5.13. A Requerente exerceu o seu direito de audiência, por email de 19/02/2018, discordando do teor da proposta de correção acima enunciada no ponto 5.11., tendo apresentado idêntica argumentação à apresentada posteriormente neste pedido de pronúncia arbitral, no sentido de que “*o objectivo de incorrer nestes gastos foi sempre comercial e de obter benefícios económicos futuros para a empresa, e não o de meramente associar a empresa à modalidade através de donativos/mecenato a um piloto de kart*”, concluindo que “*(...) o IVA dos gastos em apreço foi correctamente deduzido*”.
- 5.14. Através do Ofício nº 2018..., de 01/03/2018 foi a Requerente notificada do Relatório Final de Inspeção, nos termos do qual se confirmaram as correcções propostas no Projecto de Relatório porquanto entenderam os SIT que, quanto à matéria em apreço,

*“analisadas as alegações do contribuinte (...) ii) Pese embora o alegado pelo sujeito passivo de que os gastos incorridos com as corridas de karting, foram efetuadas no âmbito da atividade exercida pela sociedade, o contribuinte objetivamente não exerceu essa atividade, porquanto não efetuou operações ativas, não tendo apresentado valores de vendas e/ou serviços prestados, tendo apenas se limitado a adquirir os bens e serviços para a prática desportiva de B..., filho do sócio gerente da sociedade.*

*Acresce ainda informar que o piloto é patrocinado por várias outras entidades (...), conforme divulgado pela imprensa e ainda se pode aferir dos logótipos exibidos no veículo. Porém o sujeito passivo não emitiu qualquer fatura a estas empresas por serviços de publicidade.*

*(...)*

*Assim, a falta de exercício daquela atividade económica conduz à impossibilidade de dedução do imposto (...).*

*(...)*

*Desta forma, se não considerássemos que as despesas efetuadas revestem o carácter de patrocínio, e uma vez que a sociedade não exerceu a atividade económica para que está inscrito (...) não teria o sujeito passivo direito à dedução do imposto suportado nas aquisições, pelo que ainda assim seria promovida uma correção no mesmo montante, mas na vertente do IVA deduzido.*

*Face ao exposto, conclui-se que o contribuinte não trouxe informações nem documentos comprovativos do alegado, que permitam pôr em causa a legitimidade e o montante da correção proposta”.*

5.15. Em consequência, foram emitidos os seguintes Documentos de Correção em sede de IVA, dos anos de 2015 e 2017, que serviram como suporte à alteração ao crédito de imposto (montantes em Euros):

<b>DATA</b>	<b>LIQUIDAÇÃO Nº</b>	<b>PERÍODO</b>	<b>VALOR DA CORREÇÃO</b>
16-03-	...	201512T	2.680,39



2018	...	201703T	3.923,71
	...	201706T	546,79
17-03-2018	2018 ...	201509T	288,91

5.16. Não se provaram quaisquer outros factos passíveis de afectar a decisão de mérito do pedido.

Motivação quanto à matéria de facto

5.17. No tocante à matéria de facto provada, a convicção do Tribunal Arbitral fundou-se, para além da livre apreciação das posições assumidas pelas Partes (em sede de facto), no teor dos documentos juntos aos autos e nos factos não contestados.

Dos factos não provados

5.18. Não se verificaram quaisquer outros factos como não provados com relevância para a decisão arbitral.

## **6. FUNDAMENTOS DE DIREITO**

6.1. Encontrando-se fixada a matéria de facto dada como provada, entende o Tribunal Arbitral que, nos autos, a questão essencial a decidir respeita à necessidade de se determinar se as correcções, em sede de IVA, que deram origem às liquidações de imposto objecto do pedido de pronúncia arbitral, efectuadas em Março de 2018, e relativas aos períodos de tributação de 201512T, 201703T, 201706T e 201709T, enfermam ou não de ilegalidade e, em consequência, determinar se deverão as mesmas ser anuladas.

- 6.2. Assim, para efeitos do acima exposto, será necessário enunciar preliminarmente, a posição de cada uma das Partes, e analisar as mesmas, de modo a aferir a qual delas assiste razão.
- 6.3. Como é sabido, a Requerente foi objecto de uma acção inspectiva, em matéria de IVA, que teve objectivo a análise do pedido de reembolso de IVA relativo ao período de imposto 201709T, no montante total de EUR 10.965,57 (dos quais EUR 7.439,78 são objecto deste pedido de pronúncia arbitral), bem como a recolha das correcções a efectuar nos respectivos períodos de imposto.
- 6.4. A referida acção inspectiva, no que a este processo releva, incidiu sobre os períodos 201512T, 201703T, 201706T e 201709T e da mesma resultaram correcções ao crédito de imposto em matéria de IVA relativo a esses períodos [201512T (EUR 2.680,39), 201703T (EUR 3.923,71), 201706T (EUR 546,79) e 201509T (EUR 288,91)], conforme pontos 5.9. a 5.11., supra.
- 6.5. No âmbito da referida inspecção, os SIT verificaram “(...) a existência de diversos (...) gastos com corridas de kartings (...) cujos montantes de IVA foram considerados como dedutíveis na contabilidade e respetivas declarações periódicas” e, da análise da documentação remetida pela Requerente, entenderam que esta “(...) está a patrocinar o desportista (...) filho do sócio gerente (...), assumindo os gastos com o veículo de competição (...) com a contrapartida de o sujeito passivo surgir nas notícias da especialidade, como patrocinador (entre outros) do referido piloto” (sublinhado nosso).
- 6.6. Ainda de acordo com o apresentado no projecto do RIT, “estas liberalidades, enquadram-se no conceito de patrocínio (...)” e, em consequência, vieram os SIT concluir no RIT que a Requerente deveria “(...) ter procedido à liquidação do IVA no montante total de 7.439,78€, nos correspondentes períodos de imposto (...)”, determinando assim que fosse “(...) corrigido o crédito de imposto e indeferido parcialmente o pedido de reembolso” (sublinhado nosso).

- 6.7. Em sede de Relatório Final, os SIT vieram referir que, “*analisadas as alegações do contribuinte (...)*” produzidas em sede de direito de audição, o exercício do direito à dedução está limitado ao imposto “*(...) suportado para a realização de transmissão de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas (...)*”, sendo que “*a falta do exercício daquela atividade económica (...)*” por parte da Requerente “*(...) conduz à impossibilidade de dedução do imposto (...)*”, concluindo que “se não considerássemos que as despesas efetuadas revestem o carácter de patrocínio, e uma vez que a sociedade não exerceu a atividade económica para que está inscrita (...), não teria o sujeito passivo o direito à dedução do imposto suportados nas aquisições (...)” (sublinhado nosso).
- 6.8. A Requerente, no pedido arbitral apresentado, peticiona a declaração da ilegalidade das correcções efectuadas em sede de IVA e respectivas liquidações de imposto, alegando que “*a AT considerou que não terá a Requerente direito à dedução de € 7.439,78 de IVA suportado com despesas de patrocínio*” posição com a qual aquela não concorda porquanto entende que “*(...) não é aceitável considerar os gastos elencados no Relatório Final da AT (...) como mera liberalidades*” porquanto “*o objectivo de incorrer nesses gastos foi sempre comercial e de obter benefícios económicos futuros para a empresa, e não o de meramente associar a empresa à modalidade através de donativos/mecenato a um piloto de kart*” (sublinhado nosso).
- 6.9. Nestes termos, a Requerente desenvolve a sua fundamentação em torno de considerando relativos ao direito à dedução, referindo que “*(...) só conferem o direito à dedução as operações (...) previstas no artigo 20º do CIVA, devendo os bens e serviços em causa estar directamente relacionados com a actividade do sujeito passivo*”, o que no seu entender “*é o caso*”, concluindo que “(…) o IVA dos gastos em apreço foi correctamente deduzido” (sublinhado nosso).
- 6.10. Na Resposta, a Requerida vem defender que “*as despesas (...) relativas (...) à participação do Sr. B..., em provas de Karting, têm como destinatário dos serviços, o*

*Requerente” e “não se encontra estabelecida qualquer ligação do Requerente ao Sr. B..., quer por via deste ser seu funcionário, ou administrador, ou sequer, que hajam celebrado qualquer contrato, de qualquer teor”.*

- 6.11. Assim, reitera a Requerida que “(...) a Requerente suportou os custos (...) de cujos serviços e bens, o Sr. B... se tem de considerar o beneficiário (...)” e “(...) não se encontra alegado nem provado, que o Sr. B... alguma vez haja transmitido os seus direitos de imagem (...)” à Requerente, concluindo a Requerida que “(...) por ausência de (...) melhor descrição e na falta de contratos celebrados para os quais remetam [os documentos anexados pela Requerente ] não permitem as conclusões que [a Requerente] delas retira, ou seja, de que começou a vender publicidade/direitos de imagem no kart do Sr. B... nas corridas que este efectua” (sublinhado nosso).
- 6.12. No demais, a Requerida na sua Resposta reitera a posição apresentada no Relatório Final dos SIT, concluindo no sentido de que está correcta “(...) a **correção efectuada** (...)” porquanto **respeita “(...) a IVA cuja liquidação se encontrava em falta”** (negrito e sublinhado nosso).
- 6.13. Como se vê, a Requerente foca-se na legitimidade da dedução do IVA associado às despesas incorridas e a Requerida (caracterizando essas despesas como despesas de patrocínio e, por isso, como liberalidades às quais de deve aplicar o regime de IVA das transmissões gratuitas) defende que a Requerente deveria ter liquidado IVA, sendo este o fundamento efectivo para as correcções efectuadas.
- 6.14. Preliminarmente, refira-se que no que diz respeito ao direito à dedução (que não está em causa no nas referidas liquidações), o mesmo é um elemento central no IVA, estando o seu exercício dependente da verificação cumulativa de requisitos objectivos (relacionados com o tipo de despesa), requisitos subjectivos (atinentes ao sujeito passivo), requisitos formais e requisitos temporais, estando os mesmos regulados no Código do IVA (aprovado pelo Decreto-Lei nº 394-B/84, de 26 de

Dezembro, através do qual se procedeu à transposição para o direito interno da Sexta Directiva do Conselho).<sup>4 5</sup>

6.15. Por outro lado, e em conformidade com as regras do Direito da União Europeia, é exigido um nexo de causalidade entre o bem ou serviço adquirido (input) e o output tributado, para que o IVA seja suscetível de ser dedutível (sublinhado nosso), isto é, o IVA suportado a montante numa determinada operação só é dedutível na medida em que possa estar relacionada a jusante com uma operação efetivamente tributada, devendo a relação ser aferida em função do reporte e inclusão do custo suportado, no preço da operação tributada.

6.16. Assim, de acordo com a jurisprudência do TJUE, sempre que um sujeito passivo exercer actividades económicas destinadas a realizar exclusivamente operações tributáveis, não é necessário, para que se possa deduzir na totalidade o imposto, estabelecer, quanto a cada operação a montante, a existência de uma relação direta e imediata com a operação específica sujeita a imposto, porquanto o que o legislador apenas exige é que os bens e serviços sejam utilizados ou suscetíveis de o ser “para os fins das próprias operações tributáveis”, não sendo necessária a existência de uma relação com uma operação específica tributável, sendo suficiente que exista uma relação com a actividade da empresa.<sup>6</sup>

<sup>4</sup> Sobre estas regras vide, Xavier de Basto e Maria Odete Oliveira, in “*Desfazendo mal-entendidos em matéria de direito à dedução de Imposto sobre o Valor Acrescentado: As recentes alterações do artigo 23.º do Código do IVA*”, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 1, Rita La Fera, in “*A Natureza das Atividades e Direito à Dedução das Holdings em Sede de IVA*”, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 4, n.º 3, 2012, pp. 171-197, Rui Lares, in “*Acórdão do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE), de 13 de Março de 2008 (Processo c-437/06, Caso Securenta)*”, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 421, Janeiro-Junho, 2008, pp. 209-264, “*Acórdão do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE), de 12 de Fevereiro de 2009 (Processo C-515/07, Caso VNLTO)*”, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 423, Janeiro-Junho, 2009, pp. 253-294, Alexandra Martins in “*As operações relativas a participações sociais e o direito à dedução do IVA. A jurisprudência SKF*”, Estudos em memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches, Coimbra Editora, Volume IV, 2011 e EMANUEL VIDAL LIMA, in “*Dois casos sobre o direito à dedução em IVA*”, livro de homenagem à Dra. Teresa Graça Lemos, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Junho de 2007, pp. 113 a 122.

<sup>5</sup> Também esta Directiva foi revogada pela Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro, com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2007, “*sem prejuízo das obrigações dos Estados-Membros relativas aos prazos de transposição e de aplicação (...)*” da referida Directiva.

<sup>6</sup> Cfr. Jean-Pierre Maublanc, in “*Déduction de la TVA d’amont: l’exigence d’un lien direct et immédiat est-elle justifiée ?*”, Revue du Marché Commun et de L’Union Européenne, n.º 494, 2005.

- 6.17. No plano interno, a propósito do direito à dedução do IVA, a jurisprudência do STA tem vindo a entender que é de admitir a dedutibilidade dos custos que revelem umnexo directo e imediato com o conjunto da actividade económica do sujeito passivo.
- 6.18. Ou seja, para que o IVA seja dedutível, as operações efectuadas a montante devem ter uma relação directa e imediata com as operações a jusante com direito a dedução e pressupõe que as despesas efectuadas com a sua aquisição tenham feito parte dos elementos constitutivos do preço das operações tributadas a jusante com o direito a dedução.<sup>7</sup>
- 6.19. Assim, no caso, terá de ser analisado se assiste razão à Requerida quanto defende que a Requerente deveria ter liquidado IVA nas despesas que aquela considera como liberalidade, não havendo fundamento para o que a Requerente invoca (legitimidade da dedução do IVA associado às despesas incorridas), porquanto não é essa a fundamentação das correcções efectuadas em sede de RIT nem, em consequência, das liquidações de IVA em crise, como a seguir se demonstrará.

---

<sup>7</sup> A propósito da análise da jurisprudência do Tribunal de Justiça o STA, no Acórdão supra citado, faz-se referência expressa ao entendimento firmado no Acórdão Kretztechnik (Cfr. a este propósito, o Acórdão Kretztechnik, proc. C-465/03; Ac. TJCE, 2ª Secção, de 8/06/2000, in proc. C-98/98; Ac. TJUE de 6/9/2012, in proc. C-496/11 e AB SKF, de 29/10/2009, in proc. C-29/08.

---

***Posição da Requerente - Do direito à dedução em sede de IVA***

- 6.20. Mas, no caso, no âmbito das correcções efectuadas pelos SIT, foi ou não limitado o exercício do direito à dedução relativo aos gastos registados na contabilidade da Requerente e referente a gastos com corridas de karting (nomeadamente incorridas com evento promocional, assistência em competição, aluguer de pista, despesas com o veículo – pneus, óleo, chassis, etc.), com fundamento no facto de os SIT terem considerado aquele direito limitado ao imposto “*(...) suportado para a realização de transmissão de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas (...)*”, sendo que “*a falta do exercício daquela atividade económica conduz à impossibilidade de dedução do imposto (...)*”, como alega a Requerente?
- 6.21. De acordo com o RIT, cujo teor foi dado como provado nos pontos 5.11. e 5.14., supra, os SIT não questionaram o direito à dedução do IVA relativo a esses gastos, com base no fundamento enunciado no ponto anterior, porquanto tendo enquadrado os mesmos como despesas de patrocínio aceitaram a dedutibilidade do IVA associado a tais despesas.
- 6.22. Contudo, em consequência de tal enquadramento, determinaram os SIT haver IVA a liquidar pela Requerente, no montante de EUR 7.439,78, incidente sobre gastos qualificados como despesas de patrocínio (enquadráveis como prestações de serviços gratuitas).
- 6.23. A Requerente, como vimos, entende que “*(...) não é aceitável considerar os gastos elencados (...) – porque necessários à atividade que a empresa está a desenvolver - como meras liberalidades*” e, nesse sentido, desenvolve uma argumentação no sentido de justificar que “*(...) o objetivo de incorrer nesses gastos foi sempre comercial e de obter benefícios económicos futuros para a empresa, e não o de meramente associar a empresa à modalidade através de donativos/mecenato a um piloto de kart*””, concluindo no sentido de entender estar “*(...) demonstrada que a incursão nesses gastos teve como escopo fins empresariais/profissionais dos*

*bens/serviços adquiridos porquanto directamente relacionados com a actividade do sujeito passivo e não excluídos do direito à dedução*” (sublinhado nosso).

- 6.24. Mas a Requerente acaba também por concordar implicitamente com a Requerida ao referir que “*os gastos com tais despesas não tiveram como única contrapartida que a Requerente tenha aparecido como patrocinadora do piloto (...)*” admitindo que havia, entre outras, a contrapartida de aparecer como patrocinadora do piloto B..., referindo até a celebração com este de um contrato de patrocínio, exibido e discutido com a Técnica da AT que realizou a inspecção tributária.<sup>8</sup>
- 6.25. Adicionalmente, e no mesmo sentido, refere a Requerente que “*(...) a AT sempre demonstrou não ter dúvidas de que os gastos em causa estavam enquadrados num contrato de patrocínio entre a Requerente e o piloto B... (...)*”, ou seja, “*a AT nunca duvidou da existência do contrato de patrocínio, simplesmente alega que os gastos em causa não geraram benefícios económicos futuros para a Requerente*” (sublinhado nosso).
- 6.26. Assim, a Requerente não aceita a posição assumida pela Requerida na Resposta quando afirma que “*não se encontra estabelecida qualquer ligação do Requerente ao Sr. B...*”, numa tentativa que a Requerente entende ser no sentido de “*(...) alterar a fundamentação do acto tributário em crise (...)*”, razão pela qual a Requerente veio juntar, em sede de alegações, cópia do referido contrato de patrocínio, cuja junção aos autos se admitiu (vide ponto 1.17., supra).<sup>9</sup>

### ***Posição da Requerida – Despesas de Patrocínio***

<sup>8</sup> Com efeito, refere a Requerente nas suas alegações que foi fornecido, em sede inspectiva, o contrato de patrocínio tendo este sido “*(...) discutido com (...) Técnica da AT, que não o colocou em causa mas (...) não o terá junto ao procedimento tributário*”.

<sup>9</sup> Neste âmbito, cita ainda a Requerente o teor do Acórdão do TCAS de 22-01-2015 (Processo 05327/12), nos termos do qual se refere que “*(...) face à estruturação de determinado acto tributário, não pode chamar à colação fundamentos produzidos em sede de posterior decisão da reclamação graciosa, não relevando a mesma, por se tratar de fundamentação a posteriori, visto não ser parte integrante do próprio acto e dele coeva*”.



- 6.27. A Requerida, como vimos, não questionou o direito à dedução sobre as despesas em análise mas ao enquadrar as referidas despesas como liberalidades, enquanto despesas de patrocínio, os SIT vieram referir no RIT o enquadramento em sede de IVA, clarificado quer pela Circular nº 12/2002, de 19 de Abril, quer pela Circular 2/2004, de 20 de Janeiro, ambas da Direção de Serviços do IRC e da Direção de Serviços do IVA, no sentido de concluir que “(...) *deveria o sujeito passivo ter procedido à liquidação do IVA no montante total de 7.439,78€ (...)*”.
- 6.28. Com efeito, reitere-se que os SIT entenderam que “(...) *o contribuinte está a patrocinar o desportista B..., filho do sócio gerente, C..., assumindo os gastos com o veículo de competição, inscrição em corridas, etc, com a única contrapartida de o sujeito passivo surgir nas notícias da especialidade, como patrocinador (entre outros) do referido piloto*” e “*estas liberalidades, enquadram-se no conceito de patrocínio (...)*”, concluindo que “*às transmissões gratuitas de bens, aplicar-se-á o artigo 3º, n.º 3, alínea f) do Código do IVA, que determina que se considera transmissão de bens a transmissão gratuita de bens da empresa quando relativamente aos mesmos tenha havido dedução total ou parcial do imposto*” (sublinhado nosso).
- 6.29. Atentemos, pois, no enquadramento fiscal vertido nas Circulares acima referidas.
- 6.30. Com efeito, a Circular nº 2/2004, de 20 de Janeiro, que aqui parcialmente se transcreve, veio “(...) *no que concerne ao enquadramento de certas realidades no âmbito do Estatuto do Mecenato (...)*”, “(...) *rever o conteúdo da Circular nº 12/2002 (...)*”, no sentido de “(...) *esclarecer dúvidas relativas ao enquadramento jurídico-tributário de donativos, em sede de IRS, IRC e IVA, nomeadamente nos casos em que aos mesmos esteja associada a atribuição aos doadores, por parte dos beneficiários dos donativos, de determinadas regalias em espécie (...)*”, bem como clarificar quais as linhas de orientação a seguir para distinguir o que é donativo do que é patrocínio, para efeitos de enquadramento fiscal.

- 6.31. Neste âmbito, e no que ao processo arbitral pode interessar, a referida Circular veio sistematizar que, nos termos do (entretanto já revogado) nº 2 do artigo 1º do Decreto-Lei nº 74/99, de 16 de Março<sup>10</sup>, apenas têm relevância fiscal "os donativos em dinheiro ou em espécie concedidos sem contrapartidas que configurem obrigações de carácter pecuniário ou comercial às entidades públicas ou privadas nele previstas, cuja actividade consista, predominantemente, na realização de iniciativas nas áreas cultural, ambiental, científica ou tecnológica, desportiva e educacional" estando, "de acordo com esta regra, (...) abrangidos pelo Estatuto do Mecenato os donativos, ou seja, as prestações de carácter gratuito em que impera o espírito de liberalidade do doador".
- 6.32. Contudo, dado que "à realização de donativos aparece, todavia, frequentemente associada a atribuição ao doador de determinadas regalias em espécie (...)" e, "nestas situações, poderemos estar (...) no domínio dos negócios gratuitos à luz das regras do direito privado comum", pelo que "para o efeito de recusar à prestação a natureza de gratuitidade não basta que a regalia que lhe esteja associada seja desejada pelo doador, é necessário averiguar se aquela regalia foi desejada como correspectivo patrimonial do donativo de tal modo que se possa dizer ferido o espírito de liberalidade do doador" (sublinhado nosso).
- 6.33. Segundo o referido na Circular 2/2004, "(...) quando esteja em causa a associação do respectivo nome a um evento promovido pelo beneficiário, por subsistir o espírito de liberalidade do doador", considera-se que "(...) que as mencionadas regalias não constituem (...) contrapartidas de carácter pecuniário ou comercial quando o valor de mercado das mesmas não ultrapassar, anualmente, o limite de 5% dos donativos atribuídos".

---

<sup>10</sup> Diploma que aprovou o Estatuto do Mecenato, onde se definia o regime dos incentivos fiscais no âmbito do mecenato social, ambiental, cultural, científico ou tecnológico e desportivo e que esteve em vigor até 31 de Dezembro de 2006. A Lei nº 53-A/2006, de 29/12, veio aditar ao Estatuto dos Benefícios Fiscais, com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2007, as disposições que regulam os benefícios relativos ao Mecenato, com as alterações legais subsequentes, revogando o Estatuto do Mecenato mas ressalvando todos os efeitos jurídicos decorrentes de reconhecimentos já efectuados.

6.34. Ora, “*nos casos em que a regalia se traduza numa associação pública do nome do doador a determinada iniciativa, deve atender-se também ao modo como essa associação se produz, admitindo-se que aos donativos concedidos no âmbito da legislação do mecenato esteja associada a regalia da divulgação do nome do mecenas, desde que a mesma não apresente natureza comercial mas meramente institucional*”.

6.35. E como critérios de distinção, a Circular refere que “*(...) poder-se-ão estabelecer as seguintes linhas de orientação:*

- *Se a regalia consistir na associação do nome do doador a certa iniciativa, tendo como fito a busca de uma imagem pessoal ou institucional de responsabilidade cívica, que o identifique junto do público em geral, porque o espírito de liberalidade do doador é preponderante, estar-se-á perante donativos enquadráveis no Estatuto do Mecenato.*(...)

- *Se, em vez disso, a regalia consistir na associação a certa iniciativa dos produtos comercializados pelo doador, ou mesmo do seu nome mas tendo como fito a sua promoção junto dos respectivos consumidores (...)*” (o que se considera verificado quando não seja observado nenhum dos critérios enunciados na Circular), “*(...) porque o espírito de liberalidade do doador é secundarizado, estar-se-á perante um patrocínio, não contemplado no Estatuto do Mecenato*” (sublinhado nosso).

6.36. Contudo, “*contrariamente ao que sucede no IRS e no IRC (...)*”, em matéria de IVA “*devido à natureza do próprio imposto e ao tipo de realidades económicas que o mesmo tributa (...)*”, “*(...) a eventual ocorrência de contrapartidas realizadas pelo beneficiário não retira à prestação do mecenas o seu carácter de doação, tal como esta é definida pelo direito privado comum, pelo que o respectivo tratamento em sede de IVA será sempre o decorrente de um contrato gratuito, salvo nos casos já não de todo mecenáticos por ausência de animus donandi em que as prestações de ambas as partes se equivalem*” (negrito e sublinhado nosso).

- 6.37. Assim, no caso de operações a título gratuito “(...) a sujeição ao imposto depende da eventual subsunção das operações decorrentes dessas relações nas regras do Código do IVA (...) que assimilam, para efeitos de tributação, determinadas operações gratuitas a operações onerosas”.
- 6.38. No caso de operações onerosas, “(...) em que as contrapartidas associadas a um donativo reflectem, pelo seu valor, uma ausência de espírito de liberalidade e, portanto, uma intenção de enriquecimento de parte a parte, estar-se-á perante um contrato oneroso, sendo as correspondentes transmissões de bens ou prestações de serviços, efectuadas por qualquer dos intervenientes ou por ambos, submetidas às regras gerais de tributação em IVA das operações realizadas a título oneroso”.
- 6.39. Por último, refere-se na Circular supra “do ponto de vista da situação tributária dos sujeitos passivos que concedam donativos no âmbito do mecenato, haverá que distinguir consoante se tratem de donativos em dinheiro ou em espécie” porquanto “tratando-se de donativos em dinheiro, a respectiva atribuição encontra-se fora do âmbito de incidência do IVA” mas “**no caso de os donativos serem concedidos em espécie, haverá lugar a sujeição a imposto das transmissões de bens ou prestações de serviços efectuadas a título gratuito pelos mecenas**, nos termos, respectivamente, da alínea f) do n.º 3 do artigo 3.º e das alíneas a) e b) do n.º 2 do artigo 4.º, ambos do CIVA” (negrito e sublinhado nosso).
- 6.40. E, “**sempre que haja lugar a liquidação do IVA pelas operações realizadas a título gratuito, o n.º 3 do artigo 36.º do CIVA estabelece que a repercussão do imposto não é obrigatória, podendo os sujeitos passivos que realizem essas operações suportar, eles próprios, o montante do imposto devido e proceder à sua entrega nos cofres do Estado, sem obrigatoriedade de efectuar o respectivo débito aos adquirentes dos bens ou destinatários dos serviços**”.
- 6.41. Ora, foi nestes termos que a Requerida fundamentou a necessidade de a Requerente ter de liquidar IVA sobre as despesas identificadas no RIT, porquanto enquadrou-as

como despesas de patrocínio, suportadas pela Requerente, em benefício do piloto identificado.

- 6.42. Não obstante a Requerente entender que “(...) *não é aceitável considerar os gastos elencados (...) como meras liberalidades*” porquanto “o objetivo de incorrer nesses gastos foi sempre comercial e de obter benefícios económicos futuros para a empresa, e não o de meramente associar a empresa à modalidade através de donativos/mecenato a um piloto de kart”, este Tribunal Arbitral não pode acompanhar esta posição da Requerente porquanto, de acordo com o ponto 6.36., supra, em matéria de IVA “*devido à natureza do próprio imposto e ao tipo de realidades económicas que o mesmo tributa (...)*”, “(...) **a eventual ocorrência de contrapartidas realizadas pelo beneficiário não retira à prestação do mecenas o seu carácter de doação (...)**”, “(...) **pelo que o respectivo tratamento em sede de IVA será sempre o decorrente de um contrato gratuito (...)** (negrito e sublinhado nosso).
- 6.43. Com efeito, ao contrário do mecenato, o patrocínio é uma relação eminentemente comercial entre as duas partes, através da qual a entidade patrocinadora oferece um produto, um serviço ou um financiamento à entidade patrocinada, que usufrui dele e lhe garante uma contrapartida geradora de retorno financeiro.
- 6.44. Ou seja, o objetivo do patrocínio é a promoção comercial junto dos consumidores porquanto o patrocínio visa habitualmente cimentar a notoriedade de uma empresa ou instituição, ou valorizar um produto, imagem, marca ou serviço.
- 6.45. E, é este objectivo que resulta do teor do contrato de patrocínio anexado, sem que tal afaste a caracterização, para efeitos de IVA, das despesas associadas.
- 6.46. Assim, dado que o que foi posto em causa pela Requerida não foi o direito à dedução do IVA incorrido com tais despesas (como alega a Requerente) mas sim a falta de liquidação de IVA associado com a prestação de serviços gratuita subjacente, nos

termos acima expostos, enquadramento esse que a Requerente não logrou afastar, considera este Tribunal Arbitral que as correcções efectuadas, em sede de IVA, decorrentes de falta de IVA liquidado e as respectivas liquidações de imposto, no montante de EUR 7.439,78, daí decorrentes, não enfermam de qualquer ilegalidade, decidindo-se pela sua manutenção na ordem jurídica.

#### Da responsabilidade pelo pagamento das custas arbitrais

6.47. Em consonância com o ponto anterior, e nos termos do disposto no artigo 527º, nº 1 do CPC (ex vi 29º, nº 1, alínea e) do RJAT), deve ser estabelecido que será condenada em custas a Parte que a elas houver dado causa ou, não havendo vencimento da acção, quem do processo tirou proveito.

6.48. Neste âmbito, o nº 2 do referido artigo concretiza a expressão “*houver dado causa*”, segundo o princípio do decaimento, entendendo que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for.

6.49. Nestes termos, tendo em consideração o acima analisado, a responsabilidade em matéria de custas arbitrais deverá ser exclusivamente imputada à Requerente.

## **7. DECISÃO**

7.1. Nestes termos, tendo em consideração as conclusões apresentadas no Capítulo anterior, decidiu este Tribunal Arbitral:

7.1.1. Julgar improcedente o pedido arbitral apresentado pela Requerente, mantendo-se na ordem jurídica as liquidações de IVA impugnadas, com as consequências daí decorrentes;

7.1.2. Condenar a Requerente no pagamento das custas do presente processo.

Valor do processo: Em conformidade com o disposto nos artigos 306º, nº 2 do CPC, artigo 97º-A, nº 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e no artigo 3º, nº 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de EUR 7.439,78.

Nos termos do disposto na Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor das custas do Processo Arbitral em EUR 612,00, a cargo da Requerente, de acordo com o artigo 22º, nº 4 do RJAT.

\*\*\*\*\*

Notifique-se.

Lisboa, 9 de Novembro de 2018

O Árbitro

Sílvia Oliveira