

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 1067/2024-T**

**Tema: Dedução do IVA nas situações de limitação. O ónus da prova.**

## **SUMÁRIO:**

1. O ónus de invocar a dedutibilidade de uma despesa prevista numa categoria genérica de «serviços acessórios de publicidade» no confronto com a previsão no artigo 21.º do CIVA é do Sujeito Passivo.
2. A existência de «serviços acessórios de publicidade» que integram a previsão normativa do artigo 21.º do CIVA e são tributados no IVA normal com direito a dedução, autorizam a AT a fazer as correções que resultem do cumprimento estrito da norma que impede a dedução de determinados serviços.

## **DECISÃO ARBITRAL**

Cristina Aragão Seia, arbitro designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral, decide o seguinte:

### **I. RELATÓRIO**

1. **A... UNIPessoal, LDA**, titular do número de identificação fiscal ..., com sede no ..., ..., em Guifões (“Requerente”), apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral ao abrigo do disposto nos artigos 2.º e 10.º, n.ºs 1 e 2 do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), tendo em vista a declaração de ilegalidade e consequente anulação do despacho de indeferimento do procedimento de reclamação graciosa n.º ...2023...

1.

---

apresentado com vista à anulação das demonstrações de liquidação do IVA(1) n.ºs 2023..., 2023..., 2023..., 2023..., 2023..., 2023... e 2023..., das demonstrações de liquidação de juros de IVA n.ºs 2023... e 2023... e das demonstrações de acerto de contas n.ºs 2023..., 2023..., 2023..., 2023..., 2023..., 2023..., 2023... e 2023..., referentes ao ano de 2019, com as demais consequências legais.

2. É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante referida por “AT” ou apenas “Requerida”.

3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 26 de Setembro de 2024 e automaticamente notificado à Requerida.

4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a) e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou a signatária como árbitro do Tribunal Arbitral singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável. As partes foram notificadas dessa designação em 13 de Novembro de 2024, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

5. Em conformidade com o disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo ficou constituído em 3 de Dezembro de 2025, tendo a Requerida sido notificada, no mesmo dia, para apresentar a sua resposta.

6. O que fez, em 20 de Janeiro de 2025, defendendo-se por impugnação, juntando, na mesma data, o processo administrativo.

7. Ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo, da celeridade, simplificação e informalidade processuais previstos nos artigos 16.º, alínea c), 19.º e 29.º, n.º 2, todos do RJAT, foi proferido despacho arbitral, em 21 de Maio de 2025, a dispensar a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT e a convidar as partes à apresentação de alegações.

8. Apenas a Requerente apresentou alegações.

## **II. SANEAMENTO**

9. O Tribunal Arbitral colectivo foi regularmente constituído, as partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e estão regularmente representadas, em conformidade com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT e nos artigos 1.º e 3.º da Portaria de Vinculação.

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

Cabe apreciar e decidir.

## **III. MATÉRIA DE FACTO**

### **§1 – Factos provados**

Analisada a prova oferecida nos presentes autos, com relevo para a decisão da causa consideram-se provados os seguintes factos:

1. A Requerente é uma sociedade unipessoal por quotas que pertence ao grupo farmacêutico B..., dedicando-se, essencialmente, à atividade de comércio a retalho de produtos farmacêuticos.
2. Tendo em vista a promoção e o desenvolvimento da sua atividade, a Requerente adquiriu, em 2019, serviços de publicidade à C..., S.A., doravante C..., tendo deduzido integralmente o IVA associado à aquisição desses serviços.

3. Posteriormente, a Requerente foi objeto de uma ação inspetiva, realizada pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças do Porto, ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2022..., inicialmente de âmbito parcial em sede de IRC, subsequentemente alargada para IVA e IRS, por referência ao ano de 2019.

4. No âmbito do aludido procedimento inspetivo, a AT entendeu existir dedução indevida de IVA, por parte da ora Requerente, no montante global de EUR 805,00, associado à aquisição de serviços de publicidade à C..., sustentando que:

*«No descritivo das referidas faturas consta o seguinte “Os serviços acessórios considerados em conformidade com n.º 6 da circular n.º 20/2009 da DGI representam 10% do valor da presente parceria”. A C..., SA. fatura um “pacote”, sem discriminação das prestações de serviços incluídas, pelo que o gasto incorrido pela empresa com a sua aquisição não pode ser aceite para efeitos de IRC, na sua totalidade, como «despesas de publicidade», não podendo igualmente ser aceite a dedução integral do IVA suportado. (...) O IVA incluído nas despesas relativas aos serviços acessórios, 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. Pelo que a A... deduziu indevidamente em cada um dos períodos de janeiro, março, junho e outubro € 201,25, respetivamente, no total de € 805,00.» (doc. 21 – Relatório de Inspeção Tributária).*

5. Estão identificados os quatro trimestres de 2019 que são objeto de impugnação.

6. Na sequência da correção em IVA acima apontada, a Requerente foi notificada das demonstrações de liquidação de IVA n.ºs 2023..., 2023..., 2023..., 2023..., 2023..., 2023..., 2023... e 2023..., das demonstrações de liquidação de juros de IVA n.ºs 2023... e 2023... e das demonstrações de acerto de contas n.ºs 2023..., 2023..., 2023..., 2023..., 2023..., 2023..., 2023..., 2023..., 2023... e 2023... (docs. 1 a 20).

7. Por não concordar com as correções empreendidas pela AT, em 06.12.2023, a Requerente apresentou reclamação graciosa, peticionando a anulação dos referidos atos tributários, com todas as consequências legais (doc. 22).

8. A reclamação graciosa foi indeferida após o cumprimento do contraditório (docs. 23 e 24).

9. O presente pedido arbitral deu entrada no dia 25.09.2024.

## **§2 - Factos não provados e fundamentação da fixação da matéria de facto**

Os factos provados baseiam-se nos documentos juntos pela Requerente e os que constam do processo administrativo.

O Tribunal Arbitral tem o dever de seleccionar os factos que interessam à decisão da causa e identificar os factos provados e não provados, não tendo de se pronunciar quanto a todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes, tal como decorre da aplicação conjugada do artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”) e do artigo 607.º, n.º 3, do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e), do RJAT.

Nesse pressuposto, não se deram como provadas, nem não provadas, alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

Já os factos pertinentes para o julgamento da causa foram seleccionados e conformados em função da sua relevância jurídica, determinada com base nas posições assumidas pelas partes e nas várias soluções plausíveis das questões de direito para o objeto do litígio, conforme decorre do artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme o n.º 5 do artigo 607.º do CPC.

Assim sendo, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, a prova documental junta aos autos, nomeadamente o processo administrativo constituído essencialmente pelas notificações efetuadas à Requerente, o projeto do RIT e o RIT final, sem qualquer outro suporte

documental, mormente as faturas em que a AT alicerçou as correções impugnadas, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, nos quais se descreve a fonte utilizada para que se os dê como assentes.

## **IV. MATÉRIA DE DIREITO**

### **§1 – Thema decidendum**

A Requerente entende que o IVA associado à aquisição de serviços de publicidade é integralmente dedutível, ao abrigo dos artigos 19.º e 20.º do CIVA, na medida em que tais serviços visem fomentar e incrementar uma atividade totalmente tributada do adquirente desses serviços.

Já a Requerida, pelo contrário, defende que, as despesas relativas aos serviços acessórios configuram despesas de representação e o IVA incluído nessas despesas encontra-se excluído do direito à dedução, nos termos das alíneas c) a e) do n.º 1 do artigo 21.º do Código do IVA.

O *thema decidendum* em causa nos presentes autos prende-se, em substância, com a aferição da dedutibilidade em IVA, nos termos do disposto no artigo 20.º do Código do IVA, dos referidos gastos.

### **§2 - Posições das Partes**

A Requerente defende o seguinte, em suma:

- Que a AT considera que os serviços adquiridos pela Requerente à C... não se reconduzem, na sua totalidade, a serviços de publicidade, existindo, no seu entender, um conjunto de serviços, ditos “acessórios”, cujo IVA não é passível de dedução, por

tais serviços acessórios se subsumirem às alíneas c) a e) do n.º 1 do artigo 21.º do Código do IVA, entendimento que apenas encontra respaldo na Circular n.º 20/2009 que considera vincular apenas a AT e já não a Requerente ou os tribunais;

- Que a Autoridade Tributária se dispensou de demonstrar, em termos práticos, em que concreta alínea do n.º 1 do artigo 21.º do Código do IVA se enquadram tais despesas, ou seja, se revestem a natureza de despesas de transporte e viagens de negócio, se estão em causa despesas respeitantes a alojamento, alimentação, bebidas e despesas de receção, ou se configuram despesas de divertimento e luxo, tarefa da competência e responsabilidade da Requerida que, não o tendo feito, não pode corrigir as faturas emitidas pelo prestador e pagas pela Requerente;

- Que, encontrando-se a AT, enquanto parte integrante da administração pública, constitucionalmente adstrita à observância dos princípios da justiça, da igualdade, da legalidade e da verdade material na globalidade da sua atuação (cf. n.º 2 do artigo 266.º da CRP e artigos 55.º e 58.º da LGT), a sua conduta na situação sob apreciação não pode vingar, por ser manifestamente arbitrária;

- Que, na esteira do que tem vindo a ser propugnado pelo TJUE, o IVA suportado pela Requerente na aquisição das prestações acessórias associadas ao serviço (principal) de publicidade prestado pela C... deve ser integralmente deduzido nas mesmas condições em que deve ser deduzido o IVA incorrido na aquisição da prestação principal, razão pela qual a correção em apreço é manifestamente ilegal, por violar o disposto nos artigos 19.º e 20.º do Código do IVA, o que se requer;

- Em suma, que a correção empreendida pela AT enferma de ilegalidade, porquanto viola o disposto nos artigos 58.º, 74.º e 77.º, todos da LGT.

Por seu turno, a AT defende:

- Que os serviços adquiridos à C..., S.A. não se reconduzem, na sua totalidade, a serviços de publicidade, existindo, no seu entender, um conjunto de serviços, ditos “acessórios”, cujo IVA não é passível de dedução, por tais serviços acessórios se subsumirem às alíneas c) a e) do n.º 1 do artigo 21.º do Código do IVA.

- Estando em causa o direito à dedução do IVA é sobre a Requerente que impende o ónus da prova dos factos tributários que alega como constitutivos do seu direito à dedução conforme julgou o Acórdão do STA de 15-11-2017, proferido no Processo n.º 0485/17 no ponto 5.3 onde pode ler-se:

«5.3. Quanto ao erro de julgamento por a sentença não ter decidido que o ónus da prova relativo à demonstração da condição negativa consubstanciada no facto de a utilização de bens e serviços de utilização mista ter sido determinada pela disponibilização dos veículos, teria necessariamente de recair sobre a AT:

É sabido que, de acordo com o princípio geral, no âmbito do procedimento e do processo tributário o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da AT e dos contribuintes recai sobre quem os invoque (n.º 1 do art. 342.º do CCivil e n.º 1 do art. 74.º da LGT).

Assim, dado, ainda o princípio da legalidade administrativa, impende sobre a AT o ónus de provar a factualidade que a leve a proceder a correções à matéria coletável declarada pelos sujeitos passivos. Ou seja, cabe à AT «o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais (vinculativos) da sua atuação, como factos constitutivos de tal direito, em termos daquele princípio da legalidade, segundo a sua atual compreensão, entendido não como mero limite à atividade da administração mas como fundamento de toda a sua atividade», cabendo, por sua vez, «ao contribuinte apresentar prova bastante da ilegalidade do ato, quando se mostrem verificados estes pressupostos». Similarmente com o que sucede no âmbito de outras isenções de IVA, também no caso presente se pode considerar que «quando o ato de liquidação adicional do IVA se fundamente no não reconhecimento das deduções declaradas pelo contribuinte cabe à administração apenas a prova da verificação dos pressupostos legais que legitimam a sua atuação (...) e ao contribuinte o ónus de prova da existência dos factos tributários que alegou como fundamento do seu direito de dedução do imposto (...));

- Que, no caso concreto, sendo os gastos (acessórios) discriminados nas faturas especificamente identificados como “considerados em conformidade com n.º 6 da circular n.º 20/2099 da DGI”, correspondendo a “10% do valor da presente parceria”, competia à Requerente demonstrar os factos que suportem uma e outra repartição/identificação dos custos;

---

- Que carecem de sentido as críticas apontadas pela Requerente à correção promovida pela AT.

**§ 2 - Da atividade de publicidade enquanto gasto reconhecido como dedutível nos termos do artigo 23.º n.º 2 alínea b) do CIRC**

Acompanhamos aqui o exposto na decisão do CAAD proferida no processo 896/2024-T, quando explica que o IVA é um imposto indireto que tributa o consumo e que, em consequência, deve ser um imposto neutro para os operadores económicos, não devendo introduzir distorções na atividade económica, sendo unicamente suportado pelo consumidor final.

O sistema do imposto assenta, em grande medida, no funcionamento do mecanismo da dedução, ou seja, na subtração do IVA suportado nas aquisições efetuadas aos fornecedores ao IVA que é liquidado a clientes, de modo a apurar-se qual a situação perante o Estado (credora ou devedora) em cada período de imposto (mensal ou trimestral). É o chamado método do crédito de imposto, que permite assegurar a sua neutralidade, característica fundamental do sistema do IVA.

O mecanismo de crédito de imposto e o direito à dedução encontram-se previstos nos artigos 167.º a 192.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006 (Diretiva IVA) e, no direito nacional os princípios gerais subjacentes ao exercício do direito à dedução do IVA suportado pelos sujeitos passivos do imposto estão previstos nos artigos 19.º e 20.º do CIVA.

Nos termos da alínea a) do artigo 19.º do Código do IVA, *«para apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos deduzem, nos termos dos artigos seguintes, ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efetuaram (...) o imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos.*

De acordo com o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 20.º do Código do IVA “[s]ó *pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou*

---

*utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações seguintes: Transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas.*

No entanto, esta regra geral do direito à dedução, comporta algumas exceções, ou limites, resultantes da necessidade de evitar a fraude e evasão fiscais decorrentes da dedução do IVA incluído em despesas relacionadas com bens e serviços que, pela sua natureza e características, sejam identificados como não essenciais à atividade produtiva ou que, simplesmente, sejam suscetíveis de utilização em fins alheios a uma atividade tributada, visando-se, pela via da exclusão, obstar à dedução do IVA suportado com bens e serviços não essenciais à atividade produtiva ou facilmente desviáveis para consumos particulares.

O artigo 21.º do Código do IVA exclui à dedução o imposto contido, nomeadamente, nos termos da alínea d) nas seguintes despesas:

*“(...) Despesas respeitantes a alojamento, alimentação, bebidas e tabacos e despesas de receção, 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 receções;(...)”.*

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 atividade 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.<sup>1</sup>*

Relativamente aos “Pacotes Corporate” que forem comercializados, para efeitos do enquadramento dos gastos suportados pelos sujeitos passivos com a “aquisição de direitos de

---

<sup>1</sup> 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 1438/09.3BEERG, de 21.12.2016.

utilização de camarotes nos estádios de futebol”, a AT emitiu a Circular n.º 20/2009 da DGI, na qual se pode ler o seguinte:

(...) 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 23º do Código do IRC, dando-lhes o enquadramento tributário que lhes corresponde à sua especificidade para efeitos de determinação do lucro tributável do IRC, bem como, para o exercício do direito à dedução do IVA (sublinhado nosso).*

5. *Reconhecendo-se a dificuldade quer para os titulares dos «Pacotes» quer para as entidades que os comercializam, em proceder à discriminação de todos os 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 «accessórios», 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 «accessórios» 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»).*

(...)

10. *A repartição entre 80% respeitante aos serviços «principais» e de 20% para os serviços «accessórios» 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 ao «espaço empresarial», seja consistente com a natureza dos serviços efetivamente neles incluídos.*

11. *Para os «Pacotes Corporate», cuja repartição 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 efetivamente incluídas em cada «Pacote».(...)*

Da leitura integral da Circular verifica-se que quando se está perante um "Pacote Corporate" que engloba serviços que não podem ser distintamente repartidos por cada um dos conjuntos supra referidos (serviços principais e acessórios), a Circular dispõe que a repartição desses serviços pode ser feita em valor ou percentagem, que vier a ser calculada pelo titular do "pacote", desde que, mais uma vez, essa repartição seja consistente com a natureza das prestações de serviços efetivamente nele incluídas.

No caso *sub judice*, no descritivo das faturas subjacentes aos atos tributários em crise, consta a afirmação de que: «Os serviços acessórios considerados em conformidade com o n.º 6 da circular n.º 20/2009 da DGI representam 10% do valor da presente parceria».

No caso *sub judice*, a AT considerou que como a prestadora dos serviços de publicidade atribuiu uma percentagem de 10% do valor das faturas a serviços acessórios, referindo ainda no descritivo das faturas a circular n.º 20/2009 da DGI, esses 10% correspondem à prestação serviços acessórios excluídos do direito à dedução do IVA nos termos das alíneas c) a e) do artigo 21.º do Código do IVA.

O que levou, segundo a Requerente, a que a Autoridade Tributária considerasse que os serviços adquiridos à C..., S.A. não se reconduziam, na sua totalidade, a serviços de publicidade, existindo, no entender daquela, um conjunto de serviços, ditos “acessórios”, cujo IVA não é passível de dedução, por tais serviços acessórios se subsumirem às alíneas c) a e) do n.º 1 do artigo 21.º do Código do IVA. 17.º e, conseqüentemente, se dispensasse de demonstrar, em termos práticos, em que concreta alínea do n.º 1 do artigo 21.º do Código do IVA se enquadrassem tais despesas, ou seja, se revestiam a natureza de despesas de transporte e viagens de negócio, se estavam em causa despesas respeitantes a alojamento, alimentação, bebidas e despesas de receção, ou se configuravam despesas de divertimento e luxo.

Acontece que, estando em causa o direito à dedução do IVA, é sobre a Requerente que impende o ónus da prova dos factos tributários que invoca como constitutivos desse seu direito à dedução. Como, aliás, já foi decidido pelo STA, em decisão proferida em 15.11.2017, no processo 0485/17, onde se pode ler que «cabe à AT “o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais (vinculativos) da sua atuação, como factos constitutivos de tal direito, em termos daquele princípio da legalidade, segundo a sua atual compreensão, entendido não como mero limite à atividade da administração mas como fundamento de toda a sua atividade”, cabendo, por sua vez, “ao contribuinte apresentar prova bastante da ilegalidade do ato, quando se mostrem verificados estes pressupostos”. Similarmente com o que sucede no âmbito de outras isenções de IVA, também no caso presente se pode considerar que «quando o ato de liquidação adicional do IVA se fundamente no não reconhecimento das deduções declaradas pelo contribuinte cabe à administração apenas a prova da verificação dos pressupostos legais que legitimam a sua atuação (...) e ao contribuinte o ónus de prova da existência dos factos tributários que alegou como fundamento do seu direito de dedução do imposto (...)». Com efeito, no concreto caso dos autos, a aplicação deste regime legal determina que o ónus da prova dos factos constitutivos do direito à dedução do imposto recaia sobre o sujeito passivo”(...).

Face ao carácter rígido e formalista do IVA, competia à Requerente fazer prova de que parte dos serviços faturados era relativa a publicidade, o que não fez em sede de procedimento inspetivo, nem na reclamação graciosa nem nos presentes autos.

Acresce que, mesmo admitindo o legislador que os bens ou serviços identificados no artigo 21º do CIVA possam destinar-se a fins empresariais, por reconhecer ser particularmente difícil o controlo da utilização dos referidos bens ou serviços e com o intuito de evitar a possibilidade de elevado nível de fraude, estipulou naquela norma legal um conjunto de bens ou serviços excluídos do direito à dedução, independentemente da sua utilização, não admitindo prova em contrário.

O acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 04.06.2015, proferido no processo 06391/13 determinou que «(...) 4. Nos termos do C.I.V.A., a obrigação geral dos sujeitos

passivos disporem de contabilidade adequada ao apuramento e fiscalização do imposto deriva do estabelecido no artº.28, nº.1, al. g), do mesmo diploma. Assim se explica que os sujeitos que face à lei comercial e fiscal estão obrigados a dispor de contabilidade organizada, devam observar, igualmente, certas obrigações contabilísticas em ordem a obter segurança e clareza no registo das operações decorrentes da aplicação do Código do I.V.A. e necessárias ao cálculo do imposto, bem como para permitir o seu controlo. (...) 7. Tanto a dedução de I.V.A., como o seu reembolso, estão sujeitos a determinados condicionalismos previstos no C.I.V.A. que se podem considerar similares. O reembolso consiste na devolução ao sujeito passivo do imposto por ele suportado em excesso durante determinado período temporal. Por sua vez, o mecanismo de dedução de I.V.A. consiste na faculdade que o sujeito passivo tem de poder deduzir ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efetuou o tributo que lhe foi faturado nas suas aquisições de bens ou serviços por outros sujeitos passivos de I.V.A. 8. Nos termos do artº.20, nº.1, do C.I.V.A., só é dedutível o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados e que sejam pertinentes aos fins próprios da atividade do sujeito passivo. Não se destinando as aquisições a fins empresariais, não poderá o sujeito passivo proceder à respetiva dedução de acordo com o citado preceito. 9. O fundamento da exclusão do direito à dedução previsto no artº.21, do C.I.V.A., encontra-se no facto de muitas das situações ali previstas dizerem respeito a I.V.A. suportado nos "inputs" em relação às 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 atividade produtiva ou facilmente desviáveis para consumos particulares, não empresariais/profissionais. Esta norma é, no fundo, uma norma especial anti abuso em sede de I.V.A., nos termos em que a doutrina as define. 10. Quer isto dizer que o legislador, mesmo admitindo que os bens ou serviços identificados no artº. 21, nº.1, do C.I.V.A., possam destinar-se a fins empresariais, por reconhecer ser particularmente difícil o controlo da utilização dos referidos bens ou serviços e com o intuito de evitar a possibilidade de elevado nível de fraude, procurou evitar as dificuldades que surgiriam na administração do imposto devido ao contencioso que inevitavelmente se iria gerar sobre esta matéria, consagrando na citada norma legal um conjunto de bens e serviços excluídos do direito à dedução, independentemente da sua utilização. 11. As disposições que consagram derrogações ao princípio do direito à dedução do

I.V.A., sistema que garante a neutralidade deste imposto, são de interpretação restritiva. 12. O artº. 21, nº.2, al. a), do C.I.V.A., exceciona da exclusão do direito à dedução um conjunto de despesas que assumem de forma objetiva uma conexão com a atividade económica do sujeito passivo, por constituírem um instrumento do exercício dessa atividade.»

O que nos permite concluir que, a partir do momento em que a operação em causa cai no disposto no artigo 21º n.º 1 do CIVA, e fora dos casos excecionais regulados no n.º 2 do mesmo normativo, o qual, não se subsume ao caso dos presentes autos, fica desde logo excluído o direito à dedução de IVA por parte da Requerente, isto sem prejuízo de os montantes em causa poderem ser considerados para efeitos de custos. Este entendimento já foi confirmado pelo TJUE, designadamente no processo C-630/19.

Assim sendo, acompanhamos aqui, o já decidido, em questão idêntica tratada no processo 1050/2024-T do CAAD, onde se afirmou que «resulta dos autos que, estando as faturas estruturadas em serviços de publicidade “core” e serviços acessórios definidos em percentagem (%) pelos quais se paga o mesmo IVA, sem identificar os serviços acessórios, tem a AT o direito a exercer a fiscalização sobre o conteúdo desses serviços nomeadamente para garantir que as limitações à dedução previstas e reguladas no CIVA, designadamente, no seu artigo 21.º são cumpridas. Caso a verificação e correção feita pela AT se revele como realizada em erro sobre os pressupostos de direito ou de facto, caberá, em consequência, à Requerente reclamar e impugnar a decisão da Requerida, no caso em concreto, mas não com base no argumento de que, uma vez paga com IVA, a fatura é sempre dedutível. A ser assim, estaria encontrada a forma de tornear e evitar os limites à dedução do IVA de certas operações, com prejuízo da boa gestão, transparência e não discriminação no exercício de aplicação do direito à dedução consagrado no CIVA.»

Pelo exposto, improcede o presente pedido arbitral.

#### **§4 - Questões de conhecimento prejudicado**

Na sentença, deve o juiz pronunciar-se sobre todas as questões que deva apreciar, abstendo-se de se pronunciar sobre questões de que não deva conhecer (segmento final do n.º 1 do artigo 125.º, do CPPT).

As questões sobre que recaem os poderes de cognição do tribunal, são, de acordo com o n.º 2 do artigo 608.º, do CPC, aplicável subsidiariamente ao processo arbitral tributário, por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, “as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, excetuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras (...)”.

Em face da solução dada à questão da repartição do ónus da prova relativa ao direito à dedução do IVA, no regime aplicável, fica prejudicado o conhecimento das restantes questões incluídas no pedido de pronúncia arbitral

## **V. DECISÃO**

Termos em que se decide:

- a) Julgar totalmente improcedente o presente pedido arbitral;
- b) Condenar a Requerente no pagamento das custas do processo.

## **VI. VALOR DO PROCESSO**

Atendendo ao disposto no artigo 97.º-A do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 941,78.

## **VII. CUSTAS**

Nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, as custas são no valor de € 306,00, a suportar pela Requerente, conforme ao disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

Notifique-se.

Lisboa, 1 de Agosto de 2025

Cristina Aragão Seia