

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 379/2025-T

Tema: IVA; Organismos sem finalidade lucrativa; Donativos; Patrocínios.

SUMÁRIO:

- I. Para qualificação de um organismo sem finalidade lucrativa para efeitos de isenção de IVA (nos termos do artigo 9.º, 13 e 14, do CIVA em conjugação com o estatuído no artigo 10.º do mesmo corpo normativo, não é relevante que, eventualmente, o preço deste ou daquele serviço disponibilizado possa ser inferior ao preço de mercado, se porventura ele existir e for bem determinado. O que releva é observar se, no conjunto ou globalidade das operações da entidade, se verifica um afastamento sistemático para baixo, dos preços de mercado das referidas operações. Situação que tem de ser provada e não presumida a partir da referência a características abstratas únicas de um operador;
- II. Não se pode inferir, de alegadas características “únicas” abstratas de um operador económico, que ele não esteja envolvido em concorrência direta com sujeitos passivos de IVA;
- III. A existência de contrapartidas não converte, só por si, um donativo gratuito num patrocínio oneroso, uma vez que a proporção entre valor de donativos e valor de contrapartidas prevista no artigo 64.º do Estatuto dos benefícios Fiscais (EBF) tem de ser especificamente aferida e comprovada, não podendo presumir-se;
- IV. Assim independentemente da existência de um protocolo entre a Requerente e um dos seus mecenas, não é admissível que a Requerida conclua que, sempre que existam contrapartidas, seja qual for a sua natureza ou o seu volume, estamos perante patrocínios e não donativos, fazendo tábua rasa dos limites do artigo 64.º do EBF. Não se provando que foram ultrapassados os limites percentuais aí referidos, num determinado período fiscal, as contrapartidas oferecidas à Requerente, a título de donativo, não mudam essa natureza passando a ser qualificadas como um patrocínio.

DECISÃO ARBITRAL

I-RELATÓRIO

1-A..., titular do número único de matrícula e de pessoa coletiva ..., com sede social no ..., ..., ..., ...-... ... (infra doravante designada por “Requerente” ou “Fundação”), vem, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (adiante “RJAT”) e no artigo 99.º e seguintes do Código do Procedimento e de Processo Tributário (doravante, “CPPT”), apresentar Pedido de Pronúncia Arbitral que tem por objeto os atos tributários de liquidação adicional de Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA) n.º 2024 ..., e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios com o n.º 2024..., bem como consequentes demonstrações de acertos de contas, referentes ao período de tributação julho de 2023, das quais resultou um montante a pagar de € 3.676,43.

2- O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT.

Quer a Autoridade Tributária (AT) quer o Sujeito Passivo (SP) designaram árbitros.

O Conselho Deontológico do CAAD designou o árbitro-presidente do Tribunal Arbitral Coletivo, e notificou as partes dessa designação.

Os árbitros comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes não se opuseram, para efeitos dos termos conjugados dos arts. 11º, 1, b) e c), e 8º do RJAT, e arts. 6º e 7º do Código Deontológico do CAAD.

O Tribunal Arbitral Coletivo ficou constituído em 21 de julho de 2025.

3- A Requerente alega no Pedido arbitral, entre o mais:

- a) Os SIT questionam o enquadramento fiscal atribuído pela Requerente, quanto a parte das atividades que exerce, em concreto, as atividades relativas à prestação de serviços educativos e à prestação de serviços referente a visitas guiadas ao Edifício B..., concluindo pela qualificação da Requerente como sujeito passivo misto de IVA, em

- resultado da Autoridade Tributária ter qualificado estas atividades realizadas pela Requerente como atividades sujeitas, mas isentas de imposto;
- b) Para a Requerida aquelas concretas atividades beneficiariam das isenções constantes das alíneas 13) e 14) do artigo 9.º do Código do IVA, dando por verificados os requisitos objetivos e subjetivos de que depende a aplicação daquelas aludidas isenções;
 - c) Em sentido oposto defende a Requerente que o requisito determinante para a aplicação das isenções em causa é a qualificação da Requerente, para efeitos de IVA, como um “organismo sem finalidade lucrativa”, discordando que estejam cumpridas todas as condições cumulativas previstas no artigo 10.º do mesmo Código para ser qualificada como tal;
 - d) O artigo 10.º do Código do IVA dispõe que: “Para efeitos de isenção, apenas são considerados como organismos sem finalidade lucrativa os que, simultaneamente: a) Em caso algum distribuam lucros e os seus corpos gerentes não tenham, por si ou interposta pessoa, algum interesse directo ou indirecto nos resultados da exploração; b) Disponham de escrituração que abranja todas as suas actividades e a ponham à disposição dos serviços fiscais, designadamente para comprovação do referido na alínea anterior; c) Pratiquem preços homologados pelas autoridades públicas ou, para as operações não susceptíveis de homologação, preços inferiores aos exigidos para análogas operações pelas empresas comerciais sujeitas de imposto; d) Não entrem em concorrência directa com sujeitos passivos do imposto”;
 - e) As condições expostas são de verificação cumulativa e se se concede que se encontram verificadas as elencadas nas alíneas a) e b) o mesmo não se pode dizer das mencionadas nas alíneas c) e d);
 - f) A Requerente, não só não pratica preços homologados por autoridades públicas, como não pratica sequer preços inferiores aos exigidos por empresas comerciais e, pelo contrário, entra em concorrência com outros sujeitos passivos de imposto;
 - g) Em primeiro lugar, cabe à própria Requerente o estabelecimento da sua política de preços dos espetáculos e demais serviços culturais que presta, conforme o estabelecido no seu artigo 21.º, n.º 1 e n.º 2, do Decreto-Lei, que “Salvaguardadas as limitações impostas pelos presentes Estatutos ou decorrentes da lei, a Fundação gere com total

- autonomia o seu património”, devendo os investimentos da Fundação “respeitar o critério da optimização da gestão e da sua rentabilização”. Para alcançar este objetivo a Requerente não pode praticar preços inferiores aos praticados em instituições similares;
- h) Por outro lado, alega a Requerente que os preços se aferem quanto à totalidade das operações praticadas pela Fundação, apontando a este respeito a Informação Vinculativa emitida pela Autoridade no processo n.º 1818, de 27.04.2011, com despacho do SDG dos Impostos, substituto do Diretor-Geral, em que se esclareceu que “13. A qualificação de um organismo como «sem fins lucrativos» deve ser efectuada tendo em consideração esse organismo e não as prestações que efectua nos termos do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), da Sexta Directiva, daqui decorre que, para determinar se tal organismo preenche as condições impostas por esta disposição, se deve atender ao conjunto das suas actividades, incluindo as que oferece em completo dos serviços nela referidos, acórdão de 21 de Março de 2002 do TJUE (processo C-174/00, caso Kennemer Golf). 14. Mais refere o citado acórdão que o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que a qualificação de um organismo como «sem fins lucrativos» deve ser efectuada tendo em consideração o conjunto das suas actividades.” No mesmo sentido aponta o Parecer, da autoria do Prof Doutor Xavier de Basto, junto aos autos como doc n.º 9;
- i) A qualificação de um organismo como “sem fins lucrativos” deve ser efectuada tendo em consideração o conjunto das suas actividades, verifica-se que não foi este o percurso seguido por parte dos SIT;
- j) Sobre as visitas guiadas ao edifício B... e aos serviços educativos, referem os SIT, naquele aludido relatório, que “Quanto à ocorrência de preços inferiores aos exigidos para análogas operações praticadas pelas empresas sujeitas a imposto não se identifica qualquer violação deste imperativo legal por parte da A..., pois: A A... surge como uma entidade que se substituiu ao Estado na promoção e divulgação cultural, tendo como epicentro a música; As visitas guiadas ao edifício da B... surgem como um serviço associado à prossecução dos fins da A..., na esteira do que está escrito na alínea g) do n.º 2 do artigo 3.º dos Estatutos; A evocação dos serviços educativos, no âmbito dos fins adstritos à A..., está expressa na alínea d) do n.º 2 do artigo 3.º dos Estatutos; As

caraterísticas únicas destas atividades permitem concluir que os preços praticados pela A... não encontram paralelo no mercado mais amplo, assente: na singularidade do edifício da B..., facto este que não admite comparação com visitas guiadas promovidos por outras entidades comerciais sujeitas e imposto; no comprometimento em fomentar a cultura musical através de um serviço educativo próprio, com uma matriz singular (formação musical), que não encontra paralelo no mercado das empresas comerciais; nos eventos culturais gratuitos; na substituição da A... ao Estado, agregando a iniciativa privada; na declaração de utilidade pública da A...; na missão confiada à A... de cariz cultural; no modo como é pensada e executada toda a atividade cultural da A..., com uma expressiva e indispensável componente do financiamento público (subvenções do Estado e Autarquias), são o garante, se dúvidas restassem, de que os preços conexos com estes serviços estão fortemente condicionados pelo objetivo de disseminar a cultura de forma abrangente (acessível a todo o público).” – (destacado e sublinhado nosso) Documento n.º 3;

- k) À luz do que refere a Autoridade Tributária, e que alegadamente serve de “prova” para demonstração da condição prevista no artigo 10.º, al. c), do Código do IVA, os preços da globalidade da atividade “integram o cumprimento do disposto na alínea c) do artigo 10.º do CIVA”, i.e., são preços inferiores aos de mercado porque, na ótica da Autoridade Tributária: (i) as atividades comerciais da Fundação, ora Requerente, são acessórias ao “core-business” – sem, contudo, identificar qual é o “core-business” da Fundação; ii) a Fundação opera “essencialmente através de uma oferta programática direcionada à cultura musical, melhor exemplificada pela Orquestra ..., ..., ... e ...” alegadamente a “preços acessíveis”, contudo: a) sem identificar quais são esses os preços ; b) sem comprovar que, de facto, são “acessíveis”; c), sem sequer balizar e definir o que quer dizer o conceito de “acessível”; e d), ignorando deliberadamente que a A... “não vive” apenas dos concertos sinfónicos ou de música erudita, antes, como se sabe e como resulta evidente dos seus Estatutos, a A... tem ofertas culturais e musicas não-eruditas; (iii) Embora admita que a A... realiza atividades comerciais que têm um peso muito significativo no total das suas atividades e que esses preços “poderão estar alinhados” com os preços de mercado (!), ainda assim, “esta evidência” não pode ser utilizada

- (convenientemente, desde já se diga) para invocar o incumprimento da condição prevista no artigo 10.º, al. c), do Código do IVA!;
- l) Os argumentos utilizados pelos SIT tais como: a missão da Fundação; os objetivos visados com a sua criação de descentralizar e difundir a cultura musical de modo a captar novos públicos; a subvenção do Estado, alegadamente usada para financiar programas de interesse público e que não são objeto de oferta comercial; o carácter singular do edifício; etc, traduzem-se em meras alegações abstratas que não permitem quantificar o nível do alegado condicionamento provocado por estes fatores;
 - m) Acresce que muitos assentam em pressupostos erróneos que não encontram desde logo guarida nos estatutos, tais como a subvenção do Estado que, de acordo com os Estatutos (ver artigo 3.º, n.º 3) é uma subvenção ao funcionamento (exploração) e não ao Preço;
 - n) A Requerida incorre de forma evidente em erro, na subsunção do direito aos factos, ao fazer uma análise do cumprimento das condições previstas no artigo 10.º do Código do IVA partindo somente da “Missão” da Fundação, para subsumir a Fundação a essa qualificação de “organismo sem finalidade lucrativa”, focando-se apenas na alegada “missão” de formação e na exploração do Edifício B...;
 - o) Por outro lado, a Requerida não consegue comprovar que de facto devido a tais fatores os preços praticados pela Requerente são inferiores aos exigidos em análogas operações similares, com a conseqüente violação clara do ónus da prova que sobre si impende, nos termos do artigo 74.º, n.º1, da LGT;
 - p) Olhando para conjunto de operações da Fundação, ora Requerente, como, por exemplo, os frequentes espetáculos musicais dos mais diversos estilos e géneros, tal como os habituais espetáculos musicais que decorrem noutras espaços no ... (e existem vários espaços nesta cidade que dispõem de oferta cultural idêntica) ou festivais de verão em todo o País, bem como para os serviços de bar e de cafetaria/restaurante da Fundação, facilmente se conclui não só que a Fundação concorre, de facto, diretamente com outros sujeitos passivos de imposto, como também não pratica preços inferiores aos praticados em operações análogas por empresas comerciais sujeitas a IVA. Neste sentido a Requerente apresenta o quadro no ponto 145.º do Pedido sobre os preços praticados de Música Não -erudita (programação própria, sem ser em parceria) realizada em 2023;

- Ver igualmente os preços praticados no mesmo ano nos alugueres de sala /cedência de espaços, no quadro do artigo 146.º do Pedido. O mesmo se diga no que se refere à atividade de restauração/bar, atividade alinhada com os preços praticados com os demais sujeitos passivos de imposto que atuam no âmbito do setor de atividade de hotelaria e restauração;
- q) Estes são, como se disse, meros exemplos ilustrativos de que pelas atividades levadas a cabo pela Fundação, aqui Requerente, que concorrem diretamente com sujeitos passivos de imposto, exemplos esses que estavam, como estão, acessíveis (e são de fácil consulta) à Autoridade Tributária;
- r) Pelo que não pode proceder, por evidente erro de sobre os pressupostos de direito e de facto, toda a argumentação aduzida pela Autoridade Tributária, com base no relatório de inspeção, ao dar como cumpridas as condições previstas nas al.s c) e d) do artigo 10.º do Código do IVA, o que lhe permitiria qualificar, alegadamente, a Fundação como organismo sem finalidade lucrativa;
- s) Pelo que o valor unitário de € 38,90 que os SIT referem no seu relatório em nada demonstram ou provam quanto à política de preços e/ou quanto à existência de uma atuação concorrencial da A...;
- t) Alega também a Requerente que a política de descontos da A... ou mesmo a gratuitidade de certos concertos não são aptos a demonstrar o cumprimento das condições exigidas pelo artigo 10.º do Código do IVA, em particular, do preceituado nas al.s c) e d);
- u) No que concerne à política de descontos, a mesma constitui prática reiterada e aceite, em todos os setores de atividade (mesmo onde apenas operam sujeitos passivos de IVA e não isentos), o que não põe em causa, de resto, o alinhamento dos preços praticados pelos diferentes agentes (concorrenciais) de mercado da musica , veja-se a título meramente exemplificativo: a) ... (um museu privado no ...), apresenta diferentes preços de bilhetes, tendo em conta o público em causa: • Adulto: € 18,00; • Criança: € 12,00; • Estudante: € 15,00; b) Livraria ...: • Combinado ... e Fundação ...: € 25,95; • Ticket Silver: € 10,00; • Ticket Gold: € 15,95; • Ticket Platina: € 50,00; c) Preços praticados pela ... Sound SL (responsável pelo festival de música, no ..., “... Sound”): • Passe geral

- (3 dias): € 180,00; • Preço cartão “Revolut”: € 162,00; • Bilhete diário: € 75,00; • Bilhete diário cartão “Revolut”: € 67,50;
- v) Alega a Requerente que em momento algum a Autoridade Tributária fundamenta objetivamente as correções promovidas à Fundação, em violação frontal do dever de fundamentação e do ónus de prova que sobre si impendem;
- w) Pelo contrário os SIT no Relatório chegam a admitir que não conseguem demonstrar o preenchimento quanto à verificação, relativamente às condições previstas na al. c) do artigo 10.º do Código do IVA, podendo ler-se que, “Não raras vezes, deparamo-nos com situações em que não existem preços fixados ou homologados pelas autoridades públicas ou termos de comparação com preços exercidos pelas empresas comerciais. Quando isso sucede, o controlo desse pressuposto fica prejudicado.”;
- x) Alega a Requerente que a Autoridade Tributária, no caso concreto, não cuidou de procurar cumprir o princípio do inquisitório ou da descoberta da verdade material – acaso o tivesse feito, facilmente concluiria que a Fundação, aqui Requerente, não cumpria (como nunca cumpriu) cumulativamente as condições elencadas pelo artigo 10.º do Código do IVA, que permitiria considerar parte das atividades por si exercidas (visitas guiadas e serviços educativos) como isentas de imposto;
- y) Quanto ao donativo recebido pela C... para a Autoridade Tributária as contrapartidas atribuídas pela Requerente pelo recebimento dos donativos entregues por aquela entidade afastam o carácter de gratuitidade que deveria estar subjacente ao donativo em causa, assimilando-o a um verdadeiro patrocínio, portanto, subsumindo-o a prestações de serviço prestadas pela Requerente àquelas entidades, prestações de serviços essas então sujeitas e não isentas de IVA;
- z) Baseia-se num protocolo celebrado para os anos de 2021 a 2023 através do qual a Fundação se comprometia, mediante a entrega de x garrafas de vinho da marca, a associá-la à programação dos espetáculos;
- aa) Ao contrário do que foi dito pelos SIT da Autoridade Tributária, no seu relatório, é por demais evidente que as contrapartidas atribuídas não põem em causa o carácter gratuito subjacente às contribuições efetuadas pelas entidades em causa ao abrigo das relações de mecenato estabelecidas, conforme as regras que norteiam o conceito de donativo

- previsto no artigo 61.º e seguintes do EBF. Este preceito na definição de donativos não exclui entregas em dinheiro ou em espécie, concedidos, sem contrapartidas, que configurem obrigações de carácter pecuniário ou comercial;
- bb) Efetivamente, no exercício de 2023, o único apoio concedido pela C... foi o relativo ao evento “... Jazz”, o qual não teve qualquer associação com qualquer produto comercializado pela C... – veja-se, a este respeito, os prints dos materiais de divulgação da B..., bem como se poderá verificar pelos materiais de divulgação do evento em causa, e cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, a única referência à C... é o seu logótipo, surgindo o mesmo de forma muito discreta e associado a outros mecenas;
- cc) No que concerne, por outro lado, ao donativo em espécie atribuído ao abrigo do aludido contrato, no exercício de 2023, o mesmo foi utilizado no bar/restaurante da A..., sendo vendido, em conjunto com outros vinhos/bebidas, ao público pela Requerente e sem qualquer referência à entidade que ofereceu as garrafas de vinho em causa;
- dd) Para efeitos do disposto no artigo 61.º do EBF, para aferir se determinada contrapartida tem ou não um carácter comercial, importa atender aos diversos índices que caracterizam ou não uma contrapartida como comercial, podendo ler-se no Parecer já mencionado que “Um primeiro índice pode ser a própria natureza do doador. (...) Um segundo índice poderá ser a natureza da contrapartida, o seu valor económico para o doador. (...) Um terceiro critério pode ser a proporção ou equilíbrio entre o valor das entregas e o valor da contraprestação.”;
- ee) Ora, o artigo 64.º do EBF, sob epígrafe “Imposto sobre o valor acrescentado – Transmissões de bens e prestações de serviços a título gratuito” referia, na redação em vigor à data dos factos, que “Não estão sujeitas a IVA as transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas, a título gratuito, pelas entidades a quem sejam concedidos donativos abrangidos pelo presente Estatuto, em benefício direto das pessoas singulares ou coletivas que os atribuam, quando o correspondente valor não ultrapassar, no seu conjunto, 25 % do montante do donativo recebido.”;
- ff) No caso em apreço as contrapartidas em causa não ultrapassam aquele limite, o que não foi ponderado como devia ser pela Requerida, que incorre em erro sobre os pressupostos

de facto e de direito, em violação do ónus da prova e dos princípios da descoberta da verdade material e do inquisitório.

4- Por sua vez, a Requerida alega, entre o mais :

- a) O SIT questionaram o enquadramento fiscal atribuído pela Requerente quanto a parte das atividades que exerce, em concreto, as atividades relativas à prestação de serviços educativos e à prestação de serviços referente a visitas guiadas ao Edifício B..., que consideram suscetíveis de beneficiar de isenções do artigo 9.º do CIVA alíneas 13) e 14), que dispõem: “13) As prestações de serviços que consistam em proporcionar a visita, guiada ou não, a bibliotecas, arquivos, museus, galerias de arte, castelos, palácios, monumentos, parques, perímetros florestais, jardins botânicos, zoológicos e semelhantes, pertencentes ao Estado, outras pessoas coletivas de direito público ou organismos sem finalidade lucrativa, desde que efetuadas única e exclusivamente por intermédio dos seus próprios agentes. A presente isenção abrange também as transmissões de bens estreitamente conexas com as prestações de serviços referidas; 14) As prestações de serviços e as transmissões de bens com elas conexas, efectuadas por pessoas colectivas de direito público e organismos sem finalidade lucrativa, relativas a congressos, colóquios, conferências, seminários, cursos e manifestações análogas de natureza científica, cultural, educativa ou técnica”. A norma está em consonância com o disposto nas alíneas i) e n) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA (Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006);
- b) No que se estabelece para serviços culturais, a menção dos locais indicados na norma de isenção tem carácter exemplificativo, encontrando-se igualmente abrangidas as visitas a locais semelhantes. Porém, conforme salienta Rui Laires: «(...) no caso de visitas guiadas aos locais nela referidos, estabelece, como condição de isenção, que as mesmas sejam asseguradas pelo pessoal ao serviço dos próprios organismos susceptíveis de beneficiar da isenção, deixando, assim, à margem da isenção as prestações efectuadas aos visitantes por guias turísticos ou outros profissionais que se encontrem ao serviço de entidades diferentes ou a actuar de modo independente» (cf.

- “O IVA nas Actividades Culturais, Educativas, Recreativas, Desportivas e de Assistência Médica ou Social”, 2012, p. 206);
- c) Por conseguinte, segundo a Requerida, no que respeita aos serviços educativos e às visitas guiadas ao B..., as condições objetivas da isenção ao abrigo das alíneas 13) e 14) do artigo 9.º do Código do IVA se encontram verificadas;
 - d) Também a venda de artigos de “merchandising” está excluída da isenção, conforme a Informação Vinculativa n.º D051 2005211, com despacho do Subdiretor-Geral, substituto legal do Diretor- Geral, em 2009-02-25;
 - e) São ainda de qualificar como estreitamente conexas com as visitas isentas ao abrigo da citada alínea (n.º 13): “(...) as transmissões de catálogos ou brochuras directamente ligados às exposições ou aos locais visitados, que tenham um carácter exclusivo e cuja aquisição contribua para um melhor enquadramento das próprias visitas e uma melhor informação sobre essas exposições ou locais, ou seja, para que o visitante usufrua em melhores condições do serviço principal que está a ser prestado” (Rui Laires, in Op. Cit., p. 209);
 - f) Ao invés, como explicita Rui Laires, a referida isenção não inclui: “(...) as transmissões de bens que não tenham um carácter exclusivo ou que não tenham directamente a ver com o objecto das visitas efectuadas, entre outros, livros e outras brochuras sobre temáticas diversas, laterais ou apenas tenuemente relacionadas com o objecto da visita, bem como outros artigos por vezes comercializados nas lojas integrantes ou contíguas aos locais em questão, como sejam, entre muitos, serigrafias, cartazes, gravuras, marcadores de livros, relógios, porta-chaves, galhardetes, artigos em louça ou em metais, azulejos, jogos, artigos de vestuário, chocolates, etc.” (Rui Laires, obra citada, p. 209);
 - g) Também a venda de artigos de “merchandising” está excluída da isenção, conforme a Informação Vinculativa n.º D051 2005211, com despacho do Subdiretor-Geral, substituto legal do Diretor- Geral, em 2009-02-25;
 - h) Quanto à alínea 14) do artigo 9.º do Código do IVA, explicita Rui Laires que a isenção em apreço “(...) abrange, desde logo, as inscrições pagas pelo público, em geral, para

- assistir aos referidos eventos, quando cobradas por organismos de direito público e por organismos sem finalidade lucrativa” (Rui Laires, in Op. Cit., p. 210);
- i) Como decorre do RIT, para além de critérios objetivos, verificam-se também os pressupostos de índole subjetiva, previstos no artigo 10.º do CIVA, que transpõe a Diretiva IVA;
 - j) Constatando que o conjunto das isenções enumeradas nas alíneas h) a p) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA diz respeito a organismos que atuam no interesse público num sector social, cultural, religioso e desportivo ou num sector análogo, o TJUE conclui que o seu objetivo consiste em conceder um tratamento mais favorável, em matéria de IVA, a determinados organismos cujas atividades são orientadas para fins distintos dos fins comerciais (Acórdão Kennemer Golf, Proc. C-174/00, n.º 19);
 - k) Da mesma forma, em conformidade com o princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA, o TJUE admite que o termo “organismo” utilizado em várias das disposições do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA, designadamente nas respetivas alíneas i) e n), não deve ser objeto de uma interpretação particularmente restritiva, preconizando inversamente que tal termo não exclui do benefício da isenção pessoas singulares que explorem uma empresa (Acórdão Gregg, já citado, n.ºs 17 e 18);
 - l) Para que determinada entidade seja considerada um organismo sem finalidade lucrativa deve satisfazer, cumulativamente, os requisitos previstos nas alíneas a) a d) do artigo 10.º do CIVA: a) em caso algum distribuam lucros e os seus corpos gerentes não tenham, por si ou interposta pessoa, algum interesse direto ou indireto nos resultados da exploração; b) disponham de escrituração que abranja todas as suas atividades e a ponham à disposição dos serviços fiscais, designadamente para comprovação do referido na alínea anterior; c) Pratiquem preços homologados pelas autoridades públicas ou, para as operações não suscetíveis de homologação, preços inferiores aos exigidos para análogas operações pelas empresas comerciais sujeitas de imposto; e d) Não entrem em concorrência direta com sujeitos passivos do imposto;
 - m) Extrai-se do RIT que a Requerente não pratica preços homologados no sentido tradicional, ou seja, preços fixados por uma entidade reguladora. Contudo, a política de preços por si praticada visa garantir a acessibilidade do público a eventos culturais,

- enquanto se mantém a sustentabilidade financeira da instituição, o que implica oferecer diferentes categorias de preços, promoções, descontos e parcerias para tornar a cultura mais acessível a todos, preocupação que as empresas comerciais não acompanham;
- n) Para a Requerida, Reproduzindo os SIT, os preços praticados não encontram paralelo no mercado, por várias razões : A A... não almeja ou tem por finalidade a obtenção o lucro, o que resulta da sua natureza jurídica (fundação); O regime legal aplicável às fundações (artigo 185.º e s. do Código Civil) delimita o campo de atuação das fundações à prossecução de fins de interesse social (alheio ao lucro); Essa mesma constatação está evidenciado no DL n.º 18/2006 que institui a A... e do qual constam os respetivos Estatutos; A subvenção do Estado, com o limite máximos de €10. 000.000, 00 (n.º5 do artigo 5.º dos Estatutos); Os fins a que a A... está consignada, previstos no artigo 3.º dos Estatutos, que espelham tratar-se de uma entidade que pratica atividades alheias ao lucro; O fulcro da missão é promover, fomentar, difundir atividades culturais e formativas no domínio da atividade musical, que não encontra paralelo no mercado das empresas comerciais; a existência de eventos culturais gratuitos; a substituição da Requete ao Estado, agregando a iniciativa privada; a declaração de utilidade pública da Requerente; e o modo como é pensada e executada toda a atividade cultural da Requerente, com uma expressiva e indispensável componente do financiamento público (subvenções do Estado e Autarquias);
- o) O serviço que está subjacente à operação principal consiste, indiscutivelmente, na realização de visitas guiadas ao B...; A concretização deste serviço é um desígnio consagrado nos Estatutos (cfr. alínea g) do n.º2 do artigo 3.º), onde está expressamente mencionado que a A..., na prossecução dos seus fins, deve promover e divulgar o edifício da B... a; Na alínea l) do artigo 4.º dos Estatutos, estabelece-se que o património da A... é constituído (também) pelas receitas da realização de visitas guiadas ou não ao Edifício B...; O edifício B... é descrito como um icónico cultural e turístico da cidade do ... citação Relatório e Contas de 2023 citando notícias do New York Time e o The Guardian); As visitas guiadas são efetuadas com os recursos próprios da A..., ou seja, através dos seus agentes, estando descartada existência de um regime de Outsourcing;

- As receitas daqui provenientes têm como propósito financiar de missões de serviço público da A...;
- p) Como igualmente decorre do RIT, verificou-se que a função principal da Requete reside na atividade musical e formativa, em que emprega verbas para apoiar programas de interesse público e que não são objeto de oferta comercial, como sejam: Orquestra ..., ..., Orquestra B..., Coro B..., Música Erudita e Oferta da Música não erudita;
 - q) Nota-se ainda que esta prática da Requerente de preços reduzidos (ou nulos) é permitida por as suas receitas serem em parte constituídas por subsídios, patrocínios e donativos, para efeitos de prossecução de atividades de interesse geral, como igualmente resulta evidente do no seu Relatório e contas do ano de 2023;
 - r) É a própria Requerente que refere que «Fundamental tem sido igualmente o apoio do Estado, do Município do ... e de todos os Fundadores públicos, privados, Mecenas e Patrocinadores que, ao longo dos anos, têm suportado a prossecução e a sustentação deste projeto de interesse público e tão relevante no panorama cultural nacional», o que proporciona que a atividade desenvolvida pela Requerente em condições económicas mais favoráveis do que teriam se tivessem de obter bens ou serviços da mesma natureza em condições de mercado junto de empresas comerciais;
 - s) Concluindo, resulta do quadro legal aplicável à luz dos critérios interpretativos definidos pelo TJUE, face à natureza da Requerente, ao estatuto de pessoa coletiva de utilidade pública, que lhe é conferido, aos fins estatutários que prossegue e demais circunstâncias do caso concreto, que reúne as condições elencadas no artigo 10.º do Código do IVA e, como tal, é organismo sem finalidade lucrativa para efeitos do IVA.A Requerida remete, ainda, para o voto de vencida constante da Decisão Arbitral, proc n.º 341/2023;
 - t) Para a Requerida não ocorre violação do dever de fundamentação nem a violação do ónus da prova e, bem assim, a violação dos princípios da prossecução da verdade material e do inquisitório.
 - u) Quanto ao IVA não liquidado na prestação de serviços de patrocínios os serviços de inspeção tributária procederam à respetiva análise, no período de tributação de julho de 2023, averiguou-se sobre a relação mecenática com a entidade C..., conforme resulta

- devidamente documentado no RIT, que a conduta assente no direito de associação da marca por parte do doador descaracterizava o cariz de liberalidade da doação, por violação do disposto no artigo 61.º do EBF;
- v) Resulta do contrato contratualizado pelas partes, do sinalagma acordado, o doador perante a obrigação de contribuir obteve contrapartidas comerciais, para o ano de 2023, mais concretamente no ponto dois da Cláusula Segunda do Contrato que se passa a citar: «Nos anos de 2022 e 2023 a C... selecionará um ciclo de quatro concertos de entre a programação própria da B... para associar a sua marca». O direito de associar a marca no ano de 2023, ficou bem patente no contrato referido no RIT.
 - w) Por isso a C... exerceu o direito de publicitar no seu sítio oficial da internet, transversal ao ano de 2023, a sua marca associada ao ciclo música e vinho da B..., referindo-se como mecenas, mas projetando essa sua qualidade para o plano publicitário;
 - x) As partes configuraram o contrato de mecenato a uma operação situada no campo do patrocínio, por violação do disposto do artigo 61.º do EBF, situação que afasta a aplicação do disposto no artigo 64.º do EBF, normativo que não se ajusta às contrapartidas comerciais. A Requerida remete para o voto de vencido constante da Decisão Arbitral proc n.º 341/2023-T;
 - y) Finalmente, quanto ao pedido de condenação da Requerida no pagamento de juros de mora, verifica-se incompetência do tribunal arbitral, porquanto a instância arbitral constitui um contencioso de mera anulação, competindo ao tribunal arbitral a apreciação da legalidade de atos de liquidação de tributos, não consentindo o RJAT pronúncia sobre pedidos de condenação no pagamento de quantia certa, restituição de valores/montantes, nem, por maioria de razão, sobre a condenação em juros de mora por incumprimento do prazo de execução voluntária da decisão que o Tribunal venha a proferir em sentido favorável à pretensão da Requerente.

5- No dia 30 de janeiro de 2026 teve lugar a audiência de julgamento, conforme Ata que se dá por reproduzida para todos os efeitos legais, tendo sido ouvidas as testemunhas indicadas pela Requerente -D..., Diretora de Marketing, Comercial e Fundraising da A... e E..., Gestor e Consultor de hotelaria e restauração, tendo as demais sido oportunamente dispensadas pela

Requerente. O Tribunal solicitou à Requerida que juntasse aos autos o contrato integral celebrado entre a Requerente e a C..., constante do artigo 209º do Pedido de pronúncia arbitral a juntar no mesmo prazo concedido para as alegações.

6-As partes alegaram reproduzindo o teor das respetivas peças processuais anteriores.

II- SANEADOR

7-O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, em conformidade com o preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, 6.º, n.º 1 e 11.º, n.º 1, do RJAT (com a redação introduzida pelo artigo 228.º da lei nº 66-B/2012, de 31 de dezembro).

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se devidamente representadas de harmonia com os artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT, e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março e o pedido é tempestivo.

O processo não sofre de qualquer nulidade.

Cumpra apreciar e decidir.

III – 1-MATÉRIA DE FACTO

§1.º Factos dados como provados:

- a) Em sede de IVA a Requerente assume-se como Sujeito Passivo integral de imposto por praticar integralmente operações sujeitas e não isentas de imposto;
- b) Os atos tributários impugnados emitidos pela Autoridade Tributária para o período de IVA de julho de 2023 da Requerente tiveram a sua origem no pedido de reembolso do IVA apresentado por si quanto àquele mesmo período na declaração periódica de IVA de julho de 2023 (doravante “DP de IVA de julho de 2023”), no valor de € 44.413,79 (cfr. cópia da DP de IVA de julho de 2023 junta com o Pedido como Documento n.º 2);
- c) Pedido que originou a abertura da ação de inspeção de âmbito “Parcial-IVA”, com ordem de serviço n.º OI2023..., na sequência da qual os Serviços de Inspeção Tributária (“SIT”) da Autoridade Tributária e Aduaneira (“Autoridade Tributária”), ora Requerida, concluíram pelo deferimento parcial daquele pedido, cingindo o reembolso do crédito de IVA da Requerente ao valor de € 40.872,78 – (cfr. cópia do relatório de inspeção adiante junto com o Pedido como Documento n.º 3); Após a emissão do relatório de

- inspeção a Autoridade Tributária emitiu as liquidações identificadas (Documento n.º 1), as quais têm subjacentes correções as seguintes correções: • IVA indevidamente deduzido, no valor de € 3.180,77: tal correção decorre da qualificação do enquadramento fiscal, em sede de IVA, da Requerente como sujeito passivo misto de imposto com exercício do direito à dedução do IVA de utilização mista através do método da afetação real (com percentagem do grau de utilização dos bens e serviços mistos nas atividades sujeitas e isentas de IVA de 7,78%), ao invés de sujeito passivo integral, requalificação essa apoiada no entendimento de que, alegadamente, a Requerente pratica: i) o operações sujeitas e não isentas de imposto; ii) e operações sujeitas, mas isentas de IVA. • IVA não liquidado, no montante de € 317,18: esta correção, por sua vez, decorreu do afastamento da natureza de donativo às verbas atribuídas por um dos mecenas institucionais da Requerente naquele específico período de julho de 2023 (a C..., S.A, com NIPC ... [doravante, somente “C...”]);
- d) Concluíram os SIT que: as “visitas guiadas ao edifício B...” e os “serviços educativos” prestados pela Fundação são suscetíveis de beneficiar das isenções previstas nas alíneas 13) e 14) do artigo 9.º do Código do IVA, por entenderem que todos os requisitos ali constantes – objetivos e subjetivos – de que depende a aplicação daquelas isenções, estão verificados;
- e) No que respeita aos requisitos de índole subjetiva, consideraram os SIT que ficou alegadamente demonstrado que a Requerente é, nos termos do artigo 10.º do Código do IVA, um “organismo sem finalidade lucrativa”, acabando por concluir que a Fundação pratica operações sujeitas e não isentas de imposto e, também, operações sujeitas e isentas de IVA, razão pela qual concluiu manter a qualificação desta entidade como um sujeito passivo misto” (cfr. Relatório de Inspeção junto com o Pedido como Documento n.º 3);
- f) Sobre as visitas guiadas ao edifício B... e aos serviços educativos, referem os SIT, no seu Relatório, que: “Quanto à ocorrência de preços inferiores aos exigidos para análogas operações praticadas pelas empresas sujeitas a imposto não se identifica qualquer violação deste imperativo legal por parte da A..., pois: • A A... surge como uma entidade que se substituiu ao Estado na promoção e divulgação cultural, tendo como epicentro a

- música. • As visitas guiadas ao edifício B... surgem como um serviço associado à prossecução dos fins da A..., na esteira do que está escrito na alínea g) do n.º 2 do artigo 3.º dos Estatutos. • (...) • A evocação dos serviços educativos, no âmbito dos fins adstritos à A..., está expressa na alínea d) do n.º 2 do artigo 3.º dos Estatutos. • As características únicas destas atividades permitem concluir que não se encontra no mercado uma oferta similar por parte de empresas comerciais sujeitas a imposto: Pela singularidade do edifício B...; Pela necessidade da A... cumprir a sua missão através da disponibilização de um serviço educativo (único), suscetível de ser um polo dinamizador da cultura (musical). Perante esta factualidade, suportada na materialidade dos serviços, tem-se que os preços praticados pela A... não encontram paralelo no mercado mais amplo, assente: • na singularidade do edifício B..., facto este que não admite comparação com visitas guiadas promovidos por outras entidades comerciais sujeitas a imposto. • no comprometimento em fomentar a cultura musical através de um serviço educativo próprio, com uma matriz singular (formação musical), que não encontra paralelo no mercado das empresas comerciais. • eventos culturais gratuitos. • a substituição da A... ao Estado, agregando a iniciativa privada. • declaração de utilidade pública da A... . • a missão confiada à A... de cariz cultural. • o modo como é pensada e executada toda a atividade cultural da A..., com uma expressiva e indispensável componente do financiamento público (subvenções do Estado e Autarquias), são o garante, se dúvidas restassem, de que os preços conexos com estes serviços estão fortemente condicionados pelo objetivo de disseminar a cultura de forma abrangente (acessível a todo o público).” –cfr. Relatório junto com o Pedido como Documento n.º 3;
- g) Quanto ao alegado cumprimento da condição prevista no artigo 10.º, al. c), do Código do IVA, começam os SIT por referir no relatório de inspeção (Documento n.º 3) que: “Não raras vezes, deparamo-nos com situações em que não existem preços fixados ou homologados pelas autoridades públicas ou termos de comparação com preços exercidos pelas empresas comerciais. Quando isto sucede, o controlo deste pressuposto fica prejudicado, mas isto não implica que seja dado como não verificado. Sempre que

não há termo de comparação isto significa que o preço daquele serviço é o mais baixo do mercado. Esta realidade, a registar-se, impede que se formule um raciocínio sobre relações de similaridade entre preços, pois não existem operações análogas, sem que isto permita concluir pela violação deste pressuposto legal.” ;

- h) Dizem os SIT no Relatório emitido que, alegadamente, “A verificação da alínea c) do artigo 10.º do CIVA é, também, observável quanto ao conjunto (globalidade) da atividade da A..., a qual se estrutura em função da sua missão, o que lhe confere uma singularidade na sua atuação, transversal a todo o elenco (cultural) de serviços disponibilizados”;
- i) Sobre a globalidade das atividades da A... dizem ainda os SIT que: “Em bom rigor, as atividades que justificam a criação da A... (cfr. Quadro 10) desenvolvem-se a partir do Edifício B..., mas não se reduzem à exploração dos seus espaços, e têm no seu horizonte a criação e desenvolvimento artístico. (...) Embora a A... desenvolva atividades consideradas de cariz comercial, a forma como o faz é colateral à sua função principal. Por isto, não é possível (razoável) extrapolar qualquer conclusão daí para a globalidade da atuação da A... . Por toda a envolvimento é perceptível que a A... não concorre com operadores que atuam no mercado dos espetáculos musicais (de massas e/ou de verão). A missão da A... não é comercial, facto que motiva o Estado a financiar esta entidade com € 10.000.000,00. Tão pouco a Programação em Parceria com Promotores Externos serve para alegar que a A... pratica preços análogos às empresas comerciais sujeitas de imposto. Como ficou demonstrado, a A... nessa área de negócio só recebe pela cedência do espaço e serviços de emissão de bilhetes. A receita da bilhética pertence ao promotor externo. (...) Continuando, a A..., não obstante a sua natureza e contexto, obtém receitas suplementares, por exemplo, através das atividades de restauração, concessões, cedência de espaços, loja de merchandise e patrocínios (cfr. Quadro 19 e Quadro 20), relativamente às quais existem análogas operações realizadas por empresas comerciais e cujos preços poderão estar alinhados. Esta situação, aceitável e normal, integra-se naquilo que se pode designar como um ato de boa gestão, para que a A... tenha verbas adicionais para alocar aos seus fins estatutários. Apesar do valor destas receitas adicionais ter expressão comparativamente com a atividade programática (core

business), a extrapolação desta evidência não pode servir para invocar a inaplicabilidade da alínea c) do artigo 10.º do CIVA à A... . Ler e interpretar a globalidade da atividade da A... exige atender à totalidade das suas receitas, por isso, para a ponderação aqui gizada, voltamos a lembrar o valor do subsídio do Estado – 10.000.000,00 €. O montante do financiamento público é o pilar da sustentabilidade financeira desta entidade, que opera essencialmente através de uma oferta programática direcionada à cultura musical, melhor exemplificada pela Orquestra ..., ..., Orquestra Barroca e Coro B..., com preços acessíveis à comunidade (devido ao impacto da subvenção Estatal, consegue oferecer eventos gratuitos, conforme anuncia no seu Relatório e Contas do ano de 2023). (...) Neste particular é interessante, também, perceber a política de descontos praticada pela A..., só possível no contexto do apoio concedido pelo Estado (...). A subsidiação da atividade da A... tem implícito o fim de interesse público, onde o Estado “atribuiu” a cada utente 38,90 € para ter acesso a esta oferta programática diferenciada. (...) Pela conjugação da singularidade da oferta programática própria e do financiamento público, com reflexo nos preços praticados pela A..., temos como demonstrado para a globalidade da atividade (e para os serviços das visitas guiadas e serviço educativo, explicado no capítulo precedente), o integral cumprimento do disposto na alínea c) do artigo 10.º do CIVA”;

- j) Quanto à verificação do requisito da alínea d) do artigo 10.º do CIVA pode ler-se no Relatório dos SIT, entre o mais, que “(...) Quem procura a A..., mormente os serviços em apreço, bem como todos os outros oferecidos por esta entidade, não o faz em detrimento de outros operadores económicos sujeitos a imposto. A A... assume-se como uma entidade com particularidades aglutinadoras no campo da cultura, pela exclusividade dos seus serviços. No que diz respeito ao serviço das visitas guiadas ao Edifício b... e ao Serviço Educativo (formação e oficinas) é notório o respeito pelo princípio da não concorrência com outros sujeitos passivos de imposto. Quanto à globalidade das operações praticadas pela A... a ilação é semelhante. (...) ficou demonstrado que a A... na generalidade da sua atividade, age de uma forma distinta, direcionada para a atividade musical e formativa, sem preocupações de mercado, alheia aos outros operadores comerciais. Assim se conclui pelo valor do financiamento

público, 10.000.000,00 €, pelas receitas e número de eventos com natureza específica, marca distintiva da atuação da A... . (...) Não existe qualquer concorrência por parte da A... na Programação em Parceira pela simples razão de que são os promotores externos os responsáveis pela organização do concerto e aceitam o risco do negócio. A receita dos bilhetes pertence exclusivamente a esses promotores externos. Em relação a estes concertos a A... apenas recebe pelo serviço de cedência do espaço, serviço de emissão e venda dos bilhetes e serviços acessórios (limpeza, segurança e/ou bombeiros). (...) Isto significa que a subvenção atribuída pelo Estado (que representa 38,90 € por utente) tem por base os fins diferenciados da A..., centrados na atividade musical e formativa, que não entram em concorrência com outros operadores. (...) A A... não está impedida de exercer outras atividades (acessórias) com cariz comercial e concorrencial, que se destinam a obter receitas para a sustentar a sua função principal (atividade musical e formativa). Todavia, a dimensão das atividades acessórias, tanto em substância como em valor, não se sobrepõe à atividade principal (cultura musical e formativa) e ao subsídio do Estado. (...) Certamente o Estado não financia entidades com estes propósitos, por manifestos impedimentos legais e por uma eficiente gestão na aplicação dos dinheiros públicos, empregando verbas para apoiar programas de interesse público e que não são objeto de oferta comercial, como sejam: 1. Orquestra Sinfónica ...; 2. Remix Ensemble; 3. Orquestra B...; 4. Coro B...; 5. Música Erudita; e 6. Oferta da Música não erudita. Assim sendo, a A... respeita integralmente o disposto na alínea d) do artigo 10.º do CIVA.”;

- k) No que respeita às verbas peticionadas pela Requerente a título de mecenato concedido pela C..., no período de 2023, os SIT concluíram que as contrapartidas atribuídas pela Requerente pelo recebimento dos donativos entregues por aquela entidade afastam o carácter de gratuidade que deveria estar subjacente ao donativo em causa, assimilando-o a um verdadeiro patrocínio;

- l) Com efeito, dizem os SIT no seu Relatório que: “Em 2021.07.16, a A... e a C... celebraram um Protocolo de Apoio Mecenático, para vigorar nos anos de 2021, 2022 e 2023, acordo que tratou dos pormenores da atribuição de um donativo sob a forma de apoio financeiro e um donativo em espécie”, cfr. quadro inserto no artigo 209 do Pedido que se transcreve:

Quadro 44 – Donativos da [redacted]

Apoio Financeiro		Obs	Apoio em espécie	
Ano	Valor		Ano	Natureza do donativo
2021	13 000,00 €	Verbas pagas até 30 de junho de cada ano	2021,	2800 garrafas de vinho da marca [redacted]
2022	10 000,00 €		2022 e	2800 garrafas de vinho da marca [redacted] ou Equivalente
2023	10 000,00 €		2023	100 garrafas de vinho do [redacted] (Tawny e branco)

A fatura n.º FT2023000284, emitida pela A... à C..., em 2023.07.10, que tem no descritivo do documento :”Referente à entrega de garrafas em 2023” refere-se ao donativo em espécie”.

- m) Os SIT analisaram as cláusulas consideradas mais importantes concluindo “Neste conspecto destaca-se a declaração da obrigação da A... (e do direito do doador) para que a C... e associe a sua marca a um ciclo de quatro concerto, escolhidos pelo doador entre a programação própria da B... . Assiste-se, assim, à associação da marca da C... à programação própria da A..., aquela programação que as partes afirmam nos considerandos do protocolo como sendo a característica mais relevante da atuação da A... . A C... é uma sociedade que comercializa vinhos e celebrou um protocolo de mecenato em que associa a sua marca a ciclos de programação da A... com a designação do seu produto – o vinho” ;
- n) Ainda de acordo com os SIT : “As partes violaram, desde logo, o disposto no artigo 61.º do EBF, mormente quando a A... assumiu uma obrigação de carácter comercial, que colide com as regras do recato e probidade que deve nortear a conduta do doador. “Quanto ao apoio concedido à A... sublinha-se, igualmente, a maneira como a C... exteriorizou a sua generosidade desinteressada, bem patente no seu sítio oficial da internet (...) C... é clara quanto à publicitação do seu produto (vinho) e marca por via da qualidade de mecenas, quando refere que o evento apoiado levou o público para uma experiência do vinho ao som de composições únicas e vozes inigualáveis. Trata-se, claramente, de um ato incompatível com as regras previstas no EBF.”;

- o) A Requerente é uma Fundação reconhecida, através do Decreto-Lei n.º 18/2006, de 26 de janeiro, que aprovou os respetivos Estatutos, como uma instituição de direito privado e de utilidade pública, dotada de personalidade jurídica, com duração por tempo indeterminado;
- p) Nos termos do Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 18/2006, de 26 de janeiro (que instituiu sua criação), onde constam os objetivos que estiveram na base da criação da A..., ora Requerente, é dito que: *“Ao promover a construção do edifício da B..., o Governo Português pretendeu dotar o País, e em especial a região Norte, de um novo equipamento especialmente vocacionado para a música, fruto de uma política cultural que privilegia, como eixos estratégicos principais, a captação de novos públicos, a descentralização e a dimensão internacional. A B... é o primeiro edifício construído em Portugal exclusivamente dedicado a apresentações públicas de diferentes tipos de música, bem como à formação artística neste domínio, e ao ensaio e aperfeiçoamento de orquestras e de outros agrupamentos residentes e itinerantes. Aberta a diferentes públicos, versátil e interactiva, aquela que foi criada para ser a «casa de todas as músicas» funciona como pólo de atracção e território de músicos nacionais e estrangeiros, amadores, investigadores, escolas e criadores. (...) Concluído o projecto da construção da B... , decidida em 1998 com a candidatura do ... a Capital Europeia da Cultura 2001, e reconhecido que a obra é do interesse e da maior relevância para o Estado Português—não só pelo elevado valor dos investimentos realizados, grande parte provenientes de fundos estruturais da União Europeia, mas também pela necessidade de assegurar o desenvolvimento das actividades para que foi criada —, o Governo, em cumprimento do seu Programa, opta pelo modelo fundacional baseado na parceria entre Estado, autarquias e iniciativa privada, por forma a assegurar o cumprimento dos objectivos de acolhimento das actividades musicais e o desenvolvimento de valências próprias de produção, dando particular atenção à relação com a comunidade e à formação de públicos. O XVII Governo Constitucional entende ainda criar condições conducentes à integração da Orquestra Nacional do ... na Fundação, visando a criação de novas sinergias, para uma gestão financeira mais*

racional e para a constante afirmação, nacional e internacional, da qualidade da Orquestra Nacional ...;

- q) A Fundação tem por finalidade a promoção, fomento, difusão e prossecução de atividades culturais e formativas no domínio da actividade musical (cfr. artigo 3.º, n.º 1 dos seus Estatutos, cuja cópia o SP junta como Documento 5;
- r) Nos termos do n.º 2 daquele mesmo artigo 3.º dos seus Estatutos é estabelecido *que “Na prossecução dos seus fins, a Fundação deve: a) Administrar e gerir o B..., podendo para o efeito concessionar diversas áreas do edifício e gerir o aproveitamento dos seus espaços; b) Gerir as actividades que tenham lugar no edifício da B...; c) Organizar espectáculos musicais e, em geral, a realização de qualquer manifestação cultural, quer no edifício B... quer noutros locais; d) Realizar ou promover cursos, ateliers de formação e actividades de investigação e de pesquisa no domínio da música, bem como a realização de conferências, colóquios, debates ou manifestações de qualquer outro tipo que contribuam para a realização dos fins da Fundação; e) (...) f) (...) g) Promover e divulgar o edifício B...; e h) Exercer quaisquer outras actividades que se ajustem às finalidades da Fundação”;*
- s) *Nos termos do respetivo Estatuto o Estado Português, através do Ministério da Cultura, assegura “uma contribuição financeira para despesas de funcionamento da Fundação no montante anual de € 10 000 000, montante esse que pode ser reduzido e na medida em que esse valor, acumulado com o das receitas, exceder o montante da despesa prevista no orçamento aprovado” – (cfr. artigo 3.º, n.º 3, do Decreto-Lei referido);*
- t) A referida subvenção não faz parte do património da Fundação, tal como resulta do artigo 4.º dos respetivos Estatutos e visa subsidiar, quer as despesas de funcionamento da A..., quer a integração da Orquestra ... (Orquestra...) - (artigo 3.º, n.º 3, do Decreto-Lei n.º 18/2006, 26 de janeiro) – prova documental e depoimento da testemunha D...;
- u) A Requerente é uma instituição de direito privado e não está impedida de gerar excedentes positivos para rentabilizar e otimizar o seu património (cfr. Estatutos, Relatório e Contas e depoimento da testemunha D...);
- v) A Fundação extingue-se por desvio dos fins para que foi criada ou por falta de viabilidade económica (cfr. o artigo 23.º, n.º 1, dos Estatutos);

- w) Por forma a satisfazer os seus objetivos e a cumprir e as missões estatutárias, realiza as mais diversas atividades e iniciativas, recebendo as receitas de todas as atividades comerciais que promove (como sejam, por exemplo, as receitas provenientes da promoção de espetáculos musicais de todos os tipos e géneros musicais [erudita ou não-erudita], as receitas do seu restaurante/bar; das concessões, da cedências de utilização de espaços, tal como a exploração comercial do Edifício B... (não só através de visitas guiadas, mas também da cedência do seu espaço) e outras, (cfr. prova documental e depoimento da testemunha D...);
- x) Atividades essas que são realizadas num mercado onde atualmente concorre não só com entidades similares à Fundação, como com toda uma panóplia de sociedades comerciais sujeitas a IVA, e dele não isentas (cfr. depoimento da testemunha D...);
- y) A Requerente não pratica preços homologados por autoridades públicas, porque essa condição não está prevista nos Estatutos, nem resultam do quadro legal aplicável e é reconhecido pelos SIT (cfr. o ponto g) deste probatório);
- z) Cabe à Requerente o estabelecimento da sua política de preços dos espetáculos e demais serviços culturais que presta, conforme decorre dos Estatutos (no seu artigo 21.º, n.º 1 e n.º 2), onde se pode ler que: *“Salvaguardadas as limitações impostas pelos presentes Estatutos ou decorrentes da lei, a Fundação gere com total autonomia o seu património”; os investimentos da Fundação “respeitar o critério da otimização da gestão e da sua rentabilização”.*
- aa) A Requerente decide, sem quaisquer orientações de autoridades públicas, quais os preços que tem de praticar, com vista a promover uma gestão otimizada – e rentável – da sua atividade e, necessariamente, do seu património (cfr. o quadro legal aplicável, designadamente o artigo 21.º n.ºs 1 e 2 do Estatutos e depoimento da testemunha D...);
- bb) A Requerente pratica, nos espetáculos que organiza, preços comparáveis aos praticados no mercado por empresas comerciais sujeitas a IVA, que promovem os mesmos eventos, podendo tais preços até serem superiores, tendo em conta a globalidade das operações que pratica (cfr. depoimento de D... e prova documental);
- cc) A título de exemplo, de que a Fundação não pratica preços inferiores aos praticados em operações análogas, cfr. o quadro previsto no ponto 145.º do Pedido Arbitral sobre

atividade *core* da Fundação, ou seja, sobre espetáculos de Música Não-Erudita (programação própria sem ser em parceria) realizados em 2023, que se reproduz como segue:

Artista	Data/hora espetáculo	Valor do Bilhete cobrado Fundação (c/IVA)	Outros sujeitos passivos/Evento	Valor bilhete cobrado por entidades terceiras (c/IVA)
	A... 11/02/2023 21:30	€ 45,00	Centro	25,00 - € 45,00
	26/04/2023 21:30	€ 25,00	em Festa	Gratuito
	28/06/2023 21:30	€ 25,00	Cidade de Amesterdão [não realizaram outro espetáculo em Portugal em 2023]	€ 30,00
	05/07/2023 21:30	€ 25,00	Esposende	€ 22,00
	12/10/2023 20:00	€ 25,00	Cidade de LaRochele [não realizaram outro espetáculo em Portugal em 2023]	€ 25,00
	18/10/2023 22:00	€ 25,00	Teatro	€ 20,00 a € 50,00
	19/11/2023 21:30	€ 20,00	[Cidade de Toronto] [não realizaram outro espetáculo em Portugal em 2023]	27,44 (*)
	15/04/2023 22:00	€ 14,00		(**)

Notas:

(*) Conversão de Dólar Canadiano para Euro à data da realização do espetáculo

(**) À data da submissão deste pedido de pronúncia arbitral, não foi possível identificar um concerto no exercício de 2023

dd) De igual modo, sobre alugueres de salas, veja-se o custo do aluguer /cedência de espaços (de salas), o seguinte quadro previsto no artigo 146.º do pedido Arbitral que se reproduz:

Entidade	Salas	Orçamento 2023				
		Empresas	Fundadores	Meios Técnicos	Total Empresas	Total Fundadores
	Sala	6 000,00	5 000,00	1 200,00	7 200,00	6 200,00
	Sala	3 000,00	2 500,00	1 200,00	4 200,00	3 700,00
	Sala	800,00	700,00	750,00	1 550,00	1 450,00
	Sala	500,00	450,00	490,00	990,00	940,00
	Sala	250,00	200,00	180,00	430,00	380,00
Δ		1 000,00	750,00	1 200,00	2 200,00	1 950,00
		1 000,00	750,00	1 200,00	2 200,00	1 950,00
		600,00	500,00	200,00	800,00	700,00
		800,00	700,00	700,00	1 500,00	1 400,00
		250,00	200,00	180,00	430,00	380,00
	Meetings (*)			2 350,00		
	Delegate (*)			4 000,00		
	Delegat (*)			4 500,00		
	Auditório (**)			650,00		
	Sala / Sala (*)			Meio dia: € 341,00 Dia completo: € 429,00		

Notas:

(*) Valores aos quais acrescerá IVA

Os valores indicados pelo A... consistem do preço do Plano de Atividades para o ano de 2023

ee) Quanto à política de descontos, a mesma constitui prática reiterada e aceite, em todos os setores;

- de atividade (mesmo onde apenas operam sujeitos passivos de IVA e não isentos), o que não põe em causa, de resto, o alinhamento dos preços praticados pelos diferentes agentes (concorrenciais) de mercado – veja-se a título meramente exemplificativo: a) ... (um museu privado no ...), apresenta diferentes preços de bilhetes, tendo em conta o público em causa (pode ser consultado aqui <https://www...com>): • Adulto: € 18,00; • Criança: € 12,00; São apresentados quer exemplos de entidades com edifícios que concorrem diretamente com a A... para efeitos de captação de visitas, quer também com promotoras de eventos de música. • Estudante: € 15,00 • Criança (idade inferior a 4 anos): € 0,00; • Família de 3 pessoas (2 adultos e uma criança): € 45,00. b) Livraria ..., apresenta diferentes preços de bilhetes, o pack adquirido (pode ser consultado aqui <https://tickets.livraria....pt>): • Combinado Livraria... e Fundação ...: € 25,95; • Ticket Silver: € 10,00; • Ticket Gold: € 15,95; • Ticket Platina: € 50,00; c) Preços praticados pela ... Sound SL (responsável pelo festival de música, no ..., “... Sound”): • Passe geral (3 dias): € 180,00; • Preço cartão “Revolut”: € 162,00; • Bilhete diário: € 75,00; • Bilhete diário cartão “Revolut”: € 67,50 (cfr. os respetivos sítios institucionais e depoimento de D...);
- ff) No ano de 2023 a contribuição do Estado Português para as despesas de funcionamento da Fundação, foi de €10.000.000,00;
- gg) Quanto às despesas subsidiadas pelo Estado Português, tal como resulta do Relatório e Contas do exercício de 2023 (junto com o Pedido como Documento n.º 8), a A... teve despesas de funcionamento no valor global de € 15.475.681,003: (i) gastos diretos (com pessoal) com a Orquestra ... no valor de € 3.861.027,00; gastos variáveis com a Orquestra ... no valor de € 1.095.255,00, num valor total suportado com a Orquestra de € 4.956.282,00. conforme melhor se discrimina no quadro constante do artigo 52.º do Pedido Arbitral, que se dá como reproduzido;
- hh) Para efeitos do disposto no Decreto-Lei n.º 460/77, de 7 de novembro, a Requerente foi reconhecida como entidade de utilidade pública, tendo, desde logo, ficado “estabelecido que os donativos concedidos à A... beneficiariam, automaticamente, do regime previsto no Estatuto do Mecenato” (cfr. Documento 3 junto com o Pedido (p. 5) do Relatório de Inspeção);

- ii) Com referência ao exercício de 2023, não foi realizado qualquer “Ciclo de Música e Vinho” (cfr. cópia da agenda anual da A... junta no Pedido como Documento n.º 10, que se dá por reproduzido para todos os devidos e legais efeitos) e depoimento da testemunha D...;
- jj) No exercício de 2023, o único apoio concedido pela C... foi o relativo ao evento “...Jazz”, o qual não teve qualquer associação com qualquer produto comercializado pela C... (veja-se, a este respeito, os prints dos materiais de divulgação da A..., juntos no Pedido, agregadamente, como Documento n.º 11, que se dá por reproduzido, e depoimento da testemunha D...);
- kk) No material de divulgação dos seus eventos, a Requerente insere apenas o nome e logotipo dos seus mecenas, sem mais indicações, nomeadamente sem referência a marcas, produtos ou serviços dos mecenas (Documento n.º 11 e depoimento da testemunha D...);
- ll) A única referência à C... é o seu logótipo, que surge de igual forma e associado a outros mecenas – (cfr. Documento n.º 11 junto e, bem assim, conforme se pode consultar pelas páginas anunciadas no site da Fundação);
- mm) O donativo em espécie atribuído ao abrigo do aludido contrato, no exercício de 2023, o mesmo foi utilizado no bar/restaurante da A..., sendo vendido, em conjunto com outros vinhos/bebidas, ao público pela Requerente e sem qualquer referência à entidade que ofereceu as garrafas de vinho em causa (cfr. depoimentos de D... e E...);
- nn) As contrapartidas concedidas pela Requerente à C... no ano de 2023 tiveram um valor que ficou aquém dos 25% previstos no artigo 64.º do EBF, na redação em vigor à data dos factos [(documentos juntos -quadro 44 constante do Relatório e reproduzido no ponto do l) probatório e 209 do Pedido, e depoimento de D...];
- oo) A Requerente efetuou o pagamento integral das liquidações em causa, tal como se poderá constatar pelos comprovativos de pagamento do valor global de € 3.676,43 cuja cópia foi junta, no Pedido, como Documento n.º 4.

§2.º Factos dados como não provados

Os SIT não provaram, através de fundamentos lógicos, objetivos, reais e mesuráveis, os requisitos de que depende a qualificação da Requerente como um organismo sem finalidade lucrativa, em especial os requisitos subjetivos consagrados nas alíneas c) e d) do artigo 10.º do CIVA.

Em relação ao requisito da alínea c) o preceito exige: “*Pratiquem preços homologados pelas autoridades públicas ou, para as operações não susceptíveis de homologação, preços inferiores aos exigidos para análogas operações pelas empresas comerciais sujeitas de imposto*”.

No ponto V.1.3.2.3 do Relatório, a dado passo, os SIT reconhecem que quando “não existem preços homologados pelas autoridades públicas”, como é o caso da Requerente, “ou termos de comparação com preços exercidos pelas empresas comerciais (...) o controlo deste pressuposto fica prejudicado. Concluindo a seguir “Sempre que não há termos de comparação isto significa que o preço daquele serviço é o mais baixo do mercado “.

Por outro lado, no que concerne aos preços das visitas guiadas e serviços educativos os SIT alegam que os preços são “fortemente condicionados” pela missão e singularidade da Fundação, mas não quantificam em lado algum o nível ou grau do alegado condicionamento. Em ambas as situações os SIT não fazem prova do alegado alicerçando as suas conclusões em critérios objetivos ou no mínimo plausíveis limitando-se a inferir (presumir) a verificação deste requisito de um conjunto de circunstâncias, tais como: a singularidade do edifício B..., dos propósitos e missões de interesse público enunciados aquando da constituição da Fundação, a “substituição” da Fundação ao Estado, a declaração de utilidade pública, a atribuição de uma subvenção do Estado e de autarquias, etc. Estamos, desta forma, perante alegações abstratas e conclusivas que, do ponto de vista material, consubstanciam juízos assentes numa presunção, com desrespeito pelo cumprimento do ónus da prova, que sobre a Requerida impendia, ou seja, de apresentar prova de que a Requerente à data dos factos praticava preços inferiores aos exigidos em operações análogas.

O mesmo raciocínio se aplica quanto ao requisito estatuído na alínea d) do artigo 10.º do CIVA (“*Não entrem em concorrência directa com sujeitos passivos do imposto*”). Também aqui os SIT não apresentam fundamentos lógicos e objetivos para demonstrar o nível de preços que entendem dever a Requerente praticar nem sequer a exclusividade da sua atuação. Além do

mais, não comparam nem tão pouco tentam demonstrar que as atividades desenvolvidas pela Fundação não possuem concorrentes e que esta não entra em concorrência com outras entidades que oferecem serviços culturais similares.

Igualmente, no que respeita à desconsideração dos donativos relativos ao mecenas C... não foi demonstrada, sequer de forma indiciária, a ocorrência das possibilidades de relacionamento entre as partes previstas em geral nas cláusulas do protocolo, constantes do quadro 45 do RIT, que se dão por reproduzidas, para os devidos efeitos. A Requerida limita-se a invocar o clausulado de um Protocolo, celebrado em 2021, sem emitir qualquer juízo de ponderação proporcional entre o valor dos donativos e o valor das contrapartidas relativas a 2023, tal como exigido pelo artigo 64.º do EBF. O que se consubstancia numa prova meramente presumida. Aliás, os SIT vão ao ponto de desconsiderar expressamente a necessidade de fazer prova se no caso foi ou não ultrapassada a percentagem prevista no artigo 64.º do EBF, fazendo prevalecer uma interpretação estritamente subjetiva, assente na conduta da Requerente por ter alegadamente secundarizado o espírito de liberalidade, que tem de presidir ao donativo, fazendo tábua rasa da letra da lei, bem como de qualquer critério hermenêutico- (cfr. o Relatório de Inspeção, Ponto V.3.1.1. “Contrato celebrado com a C...”, embora a seguir se fale em Protocolo).

§3.º Fundamentação da matéria de facto

Cabe ao Tribunal Arbitral selecionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, bem como discriminar a matéria provada e não provada [(cfr. art. 123º, 2, do CPPT e arts. 596º, 1 e 607º, 3 e 4, do CPC, aplicáveis ex vi art. 29º, 1, a) e e) do RJAT)] abrangendo os seus poderes de cognição factos instrumentais e factos que sejam complemento ou concretização dos que as Partes alegaram [(cfr. arts. 13.º do CPPT, 99º da LGT, 90º do CPTA e arts. 5º, 2 e 411.º do CPC)].

Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima e prudente convicção formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com as regras da experiência [(cfr. art. 16º, e) do RJAT, e art. 607º, 4, do CPC, aplicável ex vi art. 29º, 1, e) do RJAT].

Os factos elencados supra foram dados como provados, ou não-provados, com base nas posições assumidas pelas partes, nos presentes autos, nos documentos juntos ao Pedido e não contestados, no processo administrativo e na prova testemunhal prestada na reunião de 30 de janeiro de 2026.

Nos termos do art. 396º do Código Civil, a força probatória da prova testemunhal é livremente apreciada pelo tribunal.

As testemunhas ouvidas, em audiência de julgamento, ao depor demonstraram isenção e conhecimento direto dos factos sobre os quais incidiu a inquirição, em especial a Testemunha D... que interveio, na qualidade Diretora de Marketing, Comercial e Fundraising da A..., revelando profundo conhecimento de toda a atividade da Fundação.

Quanto à matéria de facto dada como não provada o Tribunal baseou a sua convicção na prova documental apresentada, na prova testemunhal e regras de experiência e notoriedade de determinados factos. Na verdade, constitui facto notório que, hoje, proliferam na cidade do ... outros polos de dinamização cultural, igualmente importantes, pelo que não se pode encarar o papel, a importância, o peso simbólico e a imagem da Fundação A..., tal como teve quando foi criada.

Finalmente, 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, nem os factos incompatíveis ou contrários aos dados como provados.

III-2- DO DIREITO

Como vimos, são duas as questões cuja legalidade vem questionada, a saber:

- 1) Se a Requerente preenche os requisitos subjetivos para ser qualificada como “organismo sem finalidade lucrativa” ;
- 2) Se os donativos recebidos da C... configuram patrocínios publicitários ou donativos mecenáticos.

A Requerente fundamenta a ilegalidade dos atos tributários impugnados, com as seguintes causas de pedir:

- Erro de facto e de direito quanto à apreciação dos requisitos estabelecidos no artigo 9.º, 13 e 14 do CIVA, conjugado com o estatuído no artigo 10.º do mesmo corpo normativo, quanto à qualificação da Requerente como “organismo se finalidade lucrativa”;
- Violação grosseira por parte da Requerida do ónus da prova;
- Violação do princípio do inquisitório ou da descoberta da verdade material;
- Falta de fundamentação.

§1.º Quanto ao sentido e alcance dos normativos estabelecidos nos artigos 9.º, 13 e 14, do CIVA em conjugação com o estatuído no artigo 10.º do CIVA.

Cumpr, em primeiro lugar, sublinhar, como ficou consignado na Decisão Arbitral, proferida no processo n.º 760/2025-T, que tem em comum o mesmo presidente do coletivo, o seguinte: “ No âmbito de um contencioso de mera legalidade, esta tem de ser apreciada com base no ato impugnado tal como ocorreu, com a fundamentação que nele foi utilizada, não sendo relevantes outras possíveis fundamentações que poderiam servir de suporte a outros atos, de conteúdo decisório total ou parcialmente coincidente com o ato praticado. São, assim, irrelevantes fundamentações invocadas a posteriori, após o termo do procedimento tributário em que foi praticado o ato cuja declaração de ilegalidade é pedida, inclusivamente as aventadas no processo arbitral, não podendo o tribunal, perante a constatação da invocação de um fundamento ilegal como suporte da decisão administrativa, apreciar se a sua atuação poderia basear-se noutros fundamentos.

Neste sentido, pode ver-se o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 01-07-2020, processo n.º 309/14.6BEBRG), em que se entendeu que:

I – O tribunal, na apreciação da legalidade de uma decisão administrativa, não pode considerar que esta se alicerça noutros fundamentos que não aqueles que aí foram externados.

II – Assim, não pode julgar improcedente a impugnação judicial da decisão que indeferiu o pedido de revisão de um acto tributário alicerçando-se na não verificação de um requisito se a AT não usou esse fundamento para indeferir aquele pedido.”

Por isso, não pode a Administração Tributária, após a prática do ato, nem o Tribunal no processo contencioso, justificar a liquidação por razões diferentes das que constem da sua fundamentação expressa. Esta afirmação de princípio vale, quer para esta parte do direito que passamos a apreciar, quer para a que se segue.

Como vimos, a questão central que divide as partes gira em torno de saber qual o enquadramento correto da Requerente em termos de IVA, o que exige averiguar se deve ou não ser qualificada como “organismo sem finalidade lucrativa”.

Como ficou dito e em termos sintéticos os SIT questionam o enquadramento fiscal atribuído pela Requerente quanto a parte das atividades que exerce, em concreto, as atividades relativas à prestação de serviços educativos e à prestação de serviços referente a visitas guiadas ao Edifício B... .

A primeira das correções efetuadas refere-se à qualificação da Requerente como sujeito passivo misto de IVA, em resultado da Autoridade Tributária ter qualificado estas atividades realizadas pela Requerente como atividades sujeitas, mas isentas de imposto.

Para a Requerida aquelas concretas atividades beneficiariam das isenções constantes das alíneas 13) e 14) do artigo 9.º do Código do IVA, dando por verificados os requisitos objetivos e subjetivos de que depende a aplicação daquelas aludidas isenções, que a Requerida estende às demais aludidas atividades conexas.

Em sentido oposto, a Requerente defende que não é um sujeito passivo misto, uma vez que não é um organismo sem finalidade lucrativa, nos termos estabelecidos no artigo 10.º do CIVA, e, conseqüentemente, as operações em questão (as prestações de serviços de visitas guiadas e de Serviço Educativo, realizadas no âmbito da sua atividade) não beneficiam da isenção prevista nos termos das alíneas 13) e 14) do artigo 9.º do CIVA em conjugação com preceito atrás citado.

Vejam os teores dos preceitos em causa.

As normas previstas nas alíneas 13) e 14) do artigo 9.º do Código do IVA, dispõem que:

“13) As prestações de serviços que consistam em proporcionar a visita, guiada ou não, a bibliotecas, arquivos, museus, galerias de arte, castelos, palácios, monumentos, parques, perímetros florestais, jardins botânicos, zoológicos e semelhantes, pertencentes ao Estado, outras pessoas coletivas de direito público ou organismos sem finalidade lucrativa, desde que efetuadas única e exclusivamente por intermédio dos seus próprios agentes. A presente isenção abrange também as transmissões de bens estreitamente conexas com as prestações de serviços referidas;

14) As prestações de serviços e as transmissões de bens com elas conexas, efectuadas por pessoas colectivas de direito público e organismos sem finalidade lucrativa, relativas a congressos, colóquios, conferências, seminários, cursos e manifestações análogas de natureza científica, cultural, educativa ou técnica;”

A fonte das isenções estabelecidas no art. 9º, 13 e 14 do CIVA é o art. 132º, 1, n) da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, alínea na qual se determina que os Estados membros da União isentem obrigatoriamente *"determinadas prestações de serviços culturais, e bem assim entregas de bens com elas estreitamente relacionadas, efectuadas por organismos de direito público ou por outros organismos culturais reconhecidos pelo Estado-Membro em causa"* – um esforço de harmonização que não impõe a estrita uniformização dos regimes nacionais, seja por respeito a particularidades das políticas de cada Estado-membro, seja porque a lista de operações que os Estados-membros devem isentar consente, através de formulações genéricas, margens de liberdade na especificação, pelos Estados-membros, das isenções e do respectivo regime – sendo que é no art. 133º da mesma Directiva 2006/112/CE que se enuncia as condições em que os Estados-membros podem conceder tais isenções a entidades que não sejam organismos de direito público (devendo notar-se que a formulação do art. 133º da Directiva, *“d) As isenções não podem ser susceptíveis de provocar distorções de concorrência em detrimento de empresas comerciais sujeitas ao IVA”*, acabou transposta no art. 10º do CIVA , como *“d) Não entrem em concorrência directa com sujeitos passivos do imposto.”*).

Por sua vez, o artigo 10.º do CIVA tem o seguinte conteúdo:

“Para efeitos de isenção, apenas são considerados como organismos sem finalidade lucrativa os que, simultaneamente:

- a) Em caso algum distribuam lucros e os seus corpos gerentes não tenham, por si ou interposta pessoa, algum interesse directo ou indirecto nos resultados da exploração;*
- b) Disponham de escrituração que abranja todas as suas actividades e a ponham à disposição dos serviços fiscais, designadamente para comprovação do referido na alínea anterior;*
- c) Pratiquem preços homologados pelas autoridades públicas ou, para as operações não susceptíveis de homologação, preços inferiores aos exigidos para análogas operações pelas empresas comerciais sujeitas de imposto;*
- d) Não entrem em concorrência directa com sujeitos passivos do imposto.”*

No caso dos autos, e tendo por referência as atividades em litígio, as partes convergem que se verificam as condições objetivas da isenção ao abrigo das alíneas 13) e 14) do artigo 9.º do Código do IVA.

Como vimos, a questão que se coloca e opõe as partes traduz-se em saber se também se deve dar como verificado o elemento subjetivo, fundamental para aplicar a mencionada isenção de IVA.

Este elemento subjetivo, ou seja, saber se a Requerente tem natureza de “organismo sem finalidade lucrativa” exige a verificação cumulativa dos requisitos previstos no artigo 10.º do CIVA.

Também aqui se afigura pacífico para as partes a verificação dos requisitos estabelecidos nas alíneas a) e b).

O dissídio incide quanto à verificação dos elementos previstos nas alíneas c) e d) do artigo 10.º do CIVA, cujo teor se recorda: “c) *Pratiquem preços homologados pelas autoridades públicas ou, para as operações não susceptíveis de homologação, preços inferiores aos exigidos para análogas operações pelas empresas comerciais sujeitas de imposto*”; “d) *Não entrem em concorrência directa com sujeitos passivos do imposto.*”

Sublinhe-se, em primeiro lugar, que o ónus de prova da verificação dos requisitos deste preceito impende sobre a Requerida, o que manifestamente não cumpre, como ficou demonstrado no probatório e passamos a reiterar.

Senão vejamos:

Quanto ao primeiro elemento exigido (para qualificação de uma entidade sem fins lucrativos) traduz-se *na prática de preços homologados pelas autoridades públicas ou, para as operações não susceptíveis de homologação, preços inferiores aos exigidos para análogas operações pelas empresas comerciais sujeitas de imposto.*

A Requerente não está sujeita a preços homologados porque essa circunstância não resulta dos Estatutos nem do quadro legal aplicável e, além do mais, o mesmo é reconhecido pelos SIT, tal como resulta do probatório [ponto n.º g) do probatório].

Apesar de os SIT no RIT reconhecerem que a Requerente não pratica preços homologados pelas autoridades públicas, veio a Requerida, na Resposta, tentar reinterpretar o sentido do concluído pelos SIT no Relatório acrescentando que “(...) do RIT se extrai que a Requerente não pratica preços homologados no sentido tradicional, ou seja, preços fixados por uma entidade reguladora” (ponto 48.º). Deve ter-se este tipo de interpretação como consubstanciando fundamentação *a posteriori* e, nessa medida, ilegal. Preços homologados significam preços fixados pelas entidades públicas o que não acontece no caso da Requerente, tal como reconhecido pelos SIT. Ponto.

Agora, os SIT acrescentam que a Requerida não tem preços homologados “ou termos de comparação com preços exercidos pelas empresas comerciais”, (...) e sempre que não haja termo de comparação isto “significa que o preço daquele serviço é o mais baixo do mercado”. Outra linha de argumentação vai no sentido de que política de preços a praticar pela Requerente encontra-se fortemente condicionada, entre o mais, pela missão de interesse público de que foi incumbida pelo Estado no âmbito da difusão da atividade musical.

Segundo os SIT, a Requerente estaria condicionada a praticar preços inferiores aos preços de mercado (*preços inferiores aos exigidos para análogas operações pelas empresas comerciais sujeitas de imposto*), por razões que se prendem, entre o mais com: a) A sua natureza e missão de prossecução de interesse público, que é alheia ao lucro; b) O estatuto de utilidade pública;

c) A existência de uma subvenção do Estado e das autarquias, financiamento que tem como propósito financiar missões de serviço público; d) Os Estatutos donde decorre que o fulcro da missão é promover, fomentar, difundir atividades culturais e formativas no domínio da atividade musical, que, na sua ótica, não encontra paralelo no mercado das empresas comerciais; e) A existência de eventos culturais gratuitos; f) A substituição da Requente ao Estado; g) O edifício B... descrito como um icónico cultural e turístico da cidade do ..., etc..

Ora, os fundamentos invocados, além de não encontrarem guarida nos Estatutos nem no quadro legal aplicável, não passam de meras alegações abstratas sem qualquer explicação sequer plausível que prove e justifique o aludido condicionamento.

O primeiro erro em que incorrem os SIT e a Requerida é considerar que o facto de o Estado ter incumbido a Requerente da prossecução de determinadas missões de interesse público, ligadas à difusão da cultura musical e de lhe ter conferido o Estatuto de utilidade pública, o que tudo conjugado justifica a atribuição de uma subvenção do Estado, implica automaticamente qualificá-la como entidade sem fins lucrativos e obrigada a praticar preços *inferiores aos exigidos para análogas operações pelas empresas comerciais sujeitas de imposto*.

A Requerida parte do pressuposto erróneo de que, quer a atribuição do estatuto de utilidade pública, quer a missão de interesse público, conferidas pelo Estatuto, implica um condicionamento tal aos preços praticados que estas entidades ficariam como que impedidas de obter excedentes líquidos positivos. Ora, o que está proibido a estas entidades é de gerarem lucros para distribuir aos sócios/associados, porque se trata de uma característica típica das sociedades comerciais. A proibição de entidades como a Requerente de gerarem lucros deve ser entendida neste sentido. Até porque ao correr o risco de incorrer em prejuízos sistemáticos a Requerente pode ser extinta 23.º, n.º 1, dos Estatutos (por falta de viabilidade económica).

A qualificação jurídica da Requerente consta dos respetivos Estatutos, que a qualificam, quanto ao substrato, como uma fundação, porque assente num património, e, quanto à natureza jurídica, como pessoa coletiva de direito privado e utilidade pública, dotada de personalidade jurídica, que se rege pelos estatutos e, nos casos omissos, pelo regime jurídico das fundações.

Uma primeira ilação que se tem de retirar é que desses estatutos não consta que a Requerente esteja sujeita a preços homologados pelas autoridades públicas, nem tão pouco que seja obrigada a praticar preços inferiores aos exigidos para operações análogas pelas empresas comerciais sujeitas de imposto.

Com efeito, o que se retira dos Estatutos, ignorado pela Requerida, é que:

A Fundação “gere com total autonomia o seu património”, salvaguardadas as limitações impostas pelos Estatutos (n.º 1 do artigo 21.º dos Estatutos) e “Os investimentos da Fundação devem respeitar o critério da otimização da gestão do seu património e da sua rentabilidade” (cfr. o n.º 2 do mesmo preceito). Aqui chegados questiona-se como compaginar a liberdade e autonomia de gestão conferidas à Fundação, tendo em vista a rentabilização do seu património, com a tese defendida pela Requerida da imposição de uma prática generalizada de política de preços inferiores aos praticados no mercado ou até de preços gratuitos na promoção das suas missões. Seguramente que não é uma subvenção estadual de €38, 90 por utente que nos dias de hoje justificaria essa política de preços.

Como resulta do probatório, a Requerente decide, sem seguir quaisquer orientações de autoridades públicas, quais os preços que tem de praticar, tendo em vista com vista a promover uma gestão otimizada – e rentável – da sua atividade e, necessariamente, do seu património [cfr. ponto aa) do probatório].

Decorre dos Estatutos que a Fundação pode cobrar receitas: Pelos serviços que presta, incluindo na realização de visitas, guiadas ou não, ao edifício B... [(alínea l) do artigo 4.º dos Estatutos e provenientes da venda de ingressos (alínea m) dos Estatutos, entre outras). Ou seja, os Estatutos não estabelecem qualquer exigência quanto ao preço a praticar com a prestação de determinados serviços, limitando-se a fixar essa competência para todos os serviços que presta sem exceções.

Outro argumento falacioso utilizado pela Requerida respeita ao papel da subvenção pública, a qual, na ótica da Requerida, serve para fazer face a uma política de preços inferiores ou gratuitos. Também aqui, foram ignorados os Estatutos, uma vez que, no seu artigo 3.º, n.º 3, aqueles estabelecem expressamente que a contribuição assegurada pelo Estado se destina a “despesas de funcionamento” e não dirigida aos preços.

Mais o peso dado pela Requerida a esta subvenção também não é o correto sob outra perspetiva. De acordo com o disposto no artigo 3.º, n.º 3, dos Estatutos, o montante da mesma pode ser reduzido, quando esse valor acumulado com o das receitas, exceder o montante das despesas previstas no orçamento. Esta previsão aponta também para a necessidade de a Requerente fazer esforços para otimizar o seu património.

Por forma a satisfazer os seus objetivos e a cumprir e as missões estatutárias, a Requerente realiza as mais diversas atividades e iniciativas, recebendo as receitas de todas as atividades comerciais que promove (como sejam, por exemplo, as receitas provenientes da promoção de espetáculos musicais de todos os tipos e géneros musicais [erudita ou não-erudita], as receitas do seu restaurante/bar; das concessões, da cedências de utilização de espaços, tal como a exploração comercial do Edifício B... (não só através de visitas guiadas, mas também da cedência do seu espaço) e outras, como ficou provado.

Repete-se, o que resulta dos estatutos é que a Requerente não está sujeita nem a preços homologados por autoridades públicas, nem à obrigatoriedade de praticar preços inferiores ao mercado em operações similares. A Requerente goza de autonomia para estabelecer a política de preços praticados, o que tem de fazer para atingir o máximo de equilíbrio e rentabilidade do seu património, como resulta do probatório e dos Estatutos.

A prova documental e a prova testemunhal permitiram concluir que, não obstante os seus traços distintivos, nos dias de hoje a oferta da Requerente não é senão uma de várias alternativas culturais e recreativas disponibilizadas à população da sua área geográfica, e a Requerente pratica, nos espetáculos que organiza, preços comparáveis aos praticados no mercado por empresas comerciais sujeitas a IVA, que promovem eventos similares, incluindo políticas de descontos e promoções.

Em suma, do exposto resulta que, quanto ao condicionamento dos preços a praticar, a Requerida, não apresenta qualquer prova objetiva capaz de demonstrar e quantificar esse condicionamento, fazendo assentar as suas conclusões em alegações abstratas derivadas das missões de interesse público, da singularidade da fundação; da subvenção estadual, do carácter

singular do edifício, da oferta cultural específica dirigida a atrair e formar novos públicos, etc. Acresce que tais exigências decorrem, como ficou demonstrado, de uma leitura enviesadas dos Estatutos.

O acabado de referir tanto bastaria para dar como não verificado o requisito da alínea c) do artigo 10.º do CIVA e desconsiderar a Fundação como entidade sem fins lucrativos, uma vez tratar-se de critérios cumulativos.

Mas existem ainda outros argumentos igualmente relevantes capazes de justificarem que a Requerente, além de não praticar preços inferiores aos exigidos por empresas comerciais, entra em concorrência com outros sujeitos passivos de imposto [(alínea d) do artigo 10.º do CIVA]. Com efeito, segundo a Jurisprudência do TJUE e a doutrina, a qualificação de um organismo como “sem fins lucrativos” deve ser efetuada tendo em consideração o conjunto ou a globalidade das suas atividades e não apenas quanto a eventuais operações em que a isenção pudesse operar, orientação que não foi seguida por parte dos SIT.

Nesta sequência, ainda que se admitisse, por mera hipótese académica que a Requerente estava obrigada a praticar preços gratuitos ou inferiores aos praticados em operações análogas por empresas, em especial em relação às Visitas Guiadas e ao Serviço Educativo, a verdade é que ainda assim não seria de dar como verificadas as alíneas c) e d) do artigo 10.º do CIVA .

A este propósito, recorde-se que, segundo a Informação Vinculativa emitida pela Autoridade no processo n.º 1818, de 27.04.2011 e o acórdão de 21 de Março de 2002 do TJUE (processo C-174/00, caso Kennemer Golf), o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que “a qualificação de um organismo como «sem fins lucrativos» deve ser efectuada tendo em consideração o conjunto das suas actividades.”

Neste sentido, pode ler-se, no parecer do Prof Doutor Xavier de Basto que “Não é assim relevante que, eventualmente, o preço deste ou daquele serviço disponibilizado pela A... possa ser inferior ao preço de mercado, se porventura ele existir e for bem determinado. Relevante é observar se, no conjunto das operações da Fundação, há um afastamento sistemático para baixo, dos preços de mercado das referidas operações. Só esse afastamento releva para efeito da verificação da condição prevista na alínea c) do artigo 10.º.”(junto como Documento n.º 9).

Ainda segundo aquele Autor, e desta feita a propósito do requisito referente à al. d) do artigo 10.º do Código do IVA: “Se pode não ser possível, relativamente às visitas guiadas e aos cursos, ateliers ou workshops, considerada a natureza peculiar dessas actividades, determinar se entram ou não em concorrência directa com sujeitos passivos de imposto, já não pode haver dúvida que, quanto ao conjunto das actividades da B..., ela é essencialmente uma casa de espectáculos, que está no mercado do divertimento e do consumo cultural e que entra assim em concorrência com os demais operadores nesse mercado.”

E acrescenta aquele Autor que “Não se pode, por outro lado, excluir, bem ao invés, que a A... entre em concorrência directa com prestadores de serviços na área dos espectáculos ou artes “performativas”, ficando assim por preencher também a condição de que a alínea d) faz depender a qualificação de organismo sem finalidade lucrativa” (cfr. Documento n.º 9 junto com o Pedido).

A tese da Requerida ignora a complexidade da atual atividade da Requerente e a política de preços praticados no mercado. A Requerida ignora, ao arrepio dos Estatutos (artigos n.ºs 3 e 4), que a Requerente presta serviços de muita variada índole e em condições muito variáveis. Como ficou consignado na Decisão Arbitral proferida, no processo n.º 341/2023-T, “(...) *não podendo excluir-se que ocasionalmente pratique preços inferiores aos de mercado, em função da missão de promoção cultural de que está investida, e noutros pratique preços superiores, quando as condições técnicas, logísticas ou geográficas permitam apresentar uma oferta especialmente atraente para o público, mais do que o faça a concorrência; e, noutros casos ainda, alinhe os seus preços pelos da concorrência, já que nada a constrange a deixar de maximizar o lucro, mesmo quando subsídios e donativos já tenham proporcionado um rendimento ou já tenham coberto alguns custos.*”

Por outro lado, os SIT erram na interpretação dos Estatutos ao considerarem a missão essencial da Fundação é a “disponibilização de um serviço educativo (único) suscetível de ser um polo dinamizador da cultura (musical)”, quando a sua missão consiste em acolher atividades musicais dos mais variados estilos e no desenvolvimento de valências próprias dos espetáculos

musicais, com vista a garantir apresentações públicas de todo o tipo de música (neste sentido, cfr. o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 18/2006, de 26 de janeiro).

Ora, atualmente, estas atividades, como resulta das regras da experiência, são realizadas num mercado altamente concorrencial, não só com entidades similares à Fundação, como com toda uma panóplia de sociedades comerciais sujeitas a IVA, e dele não isentas. Basta atentar nos frequentes espetáculos musicais dos mais diversos estilos e géneros que decorrem noutros espaços no ... (e existem vários espaços nesta cidade que dispõem de oferta cultural idêntica) ou festivais de verão em todo o País.

Resulta do probatório que a Requerente para atrair determinados intérpretes e poder apresentar oferta musical de qualidade a Fundação não pode deixar de praticar o mesmo preço que outras entidades similares no mercado oferecem. O que não exclui que, tal como os demais promotores do género, recorra a políticas de descontos, estratégias de fidelização, preços diferenciados por escalões etários, etc.

Ainda no que concerne à verificação dos requisitos da alínea d) do artigo 10.º do CIVA, no que respeita ao facto de a Fundação entrar em concorrência com os demais promotores do género, cabe-nos remeter para a Decisão Arbitral, proferida no processo n.º 341/2023-T, onde se discute qual o conceito de concorrência a ter em conta e como a comprovar (o que, repete-se, caberia à Requerida) da seguinte forma:

“(…) Note-se que, por um lado, o que está em causa é somente um estatuto de pura relevância tributária: trata-se de saber se, no quadro do direito da União e do direito nacional, estão reunidos os pressupostos de uma isenção, o que deve fazer-se nos precisos termos das normas directamente convocadas para o enquadramento da solução jurídica – não podendo, nem devendo, inferir uma solução a partir de premissas que não sejam as especificamente referidas, por exemplo procurando relacionar a natureza de “fundação”, ou de “instituição de utilidade pública”, que decorrem, quanto à Requerente, do art. 4º do Decreto-Lei n.º 18/2006, de 26 de Janeiro, com a vedação da prática de preços nivelados com o mercado de referência, ou com a inexistência de concorrência directa em determinados serviços prestados. Como pode ler-se no parecer junto aos autos, do Prof. Xavier de Basto, “A natureza fundacional, de per si, (...) em nada altera a qualificação que haja de fazer-se sobre a natureza das suas actividades para os efeitos do IVA”.

Sublinha-se, por outro lado, que, se de acordo com a Jurisprudência do TJUE e a doutrina a qualificação de organismo com ou sem finalidade lucrativa aponta para uma aferição global das atividades de um sujeito económico, afastada fica “(...) a ideia de que tal determinação possa cingir-se ao conjunto mais restrito das operações em que a isenção comporta o elemento subjectivo de o operador constituir um organismo sem finalidade lucrativa: o que de algum modo já aponta numa certa direcção de um standard de prova, reclamando o apuramento de um afastamento sistemático, preponderante, dos preços praticados face aos preços de mercado, que permita concluir que o operador tem a tendência manifesta para praticar preços mais baixos, constituindo excepção a prática de preços nivelados com o mercado – o que já permite excluir, do standard de prova, o recurso a casos isolados ou pouco numerosos, e a extrapolação baseada nestes. Aplicando-se o mesmo princípio, mutatis mutandis, à prova da concorrência directa, ou da ausência dela.

No caso particular da Requerente e atenta a complexidade e diferente natureza das suas competências, “(...) ressalvando que, mesmo em termos abstractos, a concorrência não exige que os concorrentes sejam substitutos perfeitos uns dos outros, no sentido de se apresentarem indiferenciados perante os consumidores, como objectos de simples escolhas pelo binómio quantidade / preço. No mundo real, a concorrência far-se-á sempre de acordo com elementos “qualitativos” (ou “não-preço”), que tornam todos os produtos, no mínimo, sucedâneos imperfeitos uns dos outros – ou, no máximo, pólos numa segmentação própria da “concorrência monopolística”. Querendo isso dizer que a concorrência pode apoiar-se tanto na indiferenciação como na diferenciação de bens e serviços; e até às vezes, em função dos contextos e das oportunidades, em estratégias alternadas de indiferenciação e de diferenciação dos mesmos bens e serviços” (cfr. a Decisão arbitral proc 341/2023-T).

Em conclusão, porque assim foi alegado pela Requerida, incumbia sobre si o ónus de prova de que a Requerente, quer em geral, quer em particular, nas atividades em causa, pratica sistematicamente preços inferiores ao mercado em resultado da missão específica e índole única, o que não aconteceu.

Acresce que, repete-se, ainda que se concedesse dar como provado, que a Requerente, nas atividades de visitas guiadas ao seu edifício e de workshops, ateliers e cursos ligados à música

proporcionados por si, teria de praticar preços inferiores ao mercado, ainda assim seria patente a insuficiência de prova e fundamentação por parte da Requerida, em conformidade com a doutrina da “closely related activities” do TJUE – cfr. Acórdão HMRC v Brockenhurst College, Proc. C-699/15).

Por seu turno, resulta do probatório que a Requerente fez prova bastante e convincente que, por um lado, pratica preços que não são sistematicamente, ou tendencialmente, inferiores aos de mercado e, por outro lado, que tendo em conta a globalidade das operações que pratica pode até entrar em concorrência com outras entidades que aí atuam. Em especial quanto a este aspeto, a Requerida também não cumpriu o ónus de prova, porquanto adotou, como pode ler-se na Decisão Arbitral, proc n.º 341/2023-T “(...) *uma noção demasiado restritiva do que significa concorrência na oferta de bens e serviços – uma noção que julgamos tributária do arquétipo da concorrência perfeita, que postula a indiferenciação de produtos que, sob a epígrafe de “fluidez”, propiciaria uma simples escolha no binómio “preços / quantidades”. A diferenciação da oferta, a segmentação do mercado, a agressividade na captação de clientela, a agressividade na preservação de “nichos qualitativos”, tudo faz parte, e é em princípio admissível, na concorrência directa – e isso, manifestamente, não foi tido em conta.*”

Reitera-se igualmente que a tese a que a Requerida chegou resulta de erro manifesto de interpretação e aplicação de variadas normas do Estatuto, como ficou demonstrado.

Assim sendo, impõe-se concluir que não estão satisfeitos os critérios das alíneas c) e d) do art. 10º do CIVA, que permitem, para puros efeitos de isenções de IVA, qualificar um sujeito passivo como “organismo sem finalidade lucrativa” e que, por isso, também não está preenchido o elemento subjetivo de que dependem as isenções previstas no art. 9º, 13 e 14 do CIVA.

§2.º Quanto à natureza das participações financeiras recebidas pela Fundação

Quanto ao IVA não liquidado na prestação de serviços de patrocínios da C... os serviços de inspeção tributária procederam à respetiva análise, no período de tributação de julho de 2023,

e concluíram que a conduta assente no direito de associação da marca por parte do doador descaracterizava o cariz de liberalidade da doação, por violação do disposto no artigo 61.º do EBF;

Os SIT basearam-se num protocolo contratualizado pelas partes, através do qual o doador obteve contrapartidas comerciais, para o ano de 2023, mais concretamente, no ponto dois da Cláusula Segunda do Contrato que se passa a citar: «Nos anos de 2022 e 2023 a C... selecionará um ciclo de quatro concertos de entre a programação própria da B... para associar a sua marca». O direito de associar a marca no ano de 2023, ficou bem patente no protocolo referido no RIT. Para os SIT as partes configuraram o protocolo de mecenato como uma operação situada no campo do patrocínio, por violação do disposto do artigo 61.º do EBF, situação que afasta a aplicação do disposto no artigo 64.º do EBF, normativo que não se ajusta às contrapartidas comerciais. Mais uma vez a Requerida remete para o voto de vencido constante da Decisão Arbitral proc n.º 341/2023-T.

Para a Requerente, independentemente do contratualizado, no exercício de 2023, o único apoio concedido pela C... foi o apoio ao evento “...Jazz”, o qual não teve qualquer associação com qualquer produto comercializado pela C... .

Como se poderá verificar pelos materiais de divulgação do evento em causa, e cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, a única referência à C... é o seu logótipo, surgindo o mesmo de forma muito discreta e associado a outros mecenas, conforme se pode consultar pelas páginas anunciadas no site da Fundação, ora Requerente.

Em conformidade com o artigo 64.º do EBF não está sequer sujeita a imposto a contrapartida atribuída ao doador na sequência do recebimento de um donativo, desde que tal contrapartida não ultrapasse, no seu conjunto, 25 % do montante do donativo recebido, montante que não foi ultrapassado no caso. Com referência ao período de 2023, a ponderação do peso das contrapartidas atribuídas pela Fundação à C... no âmbito do único evento que apoiou (o “...Jazz”), não ultrapassa aquele limite, como ficou demonstrado.

Donde poder concluir-se que, subjacente ao donativo atribuído há, de facto, um verdadeiro *animus donandi*, razão pela qual inexistente qualquer fundamento (de facto e de direito) para justificar a correção efetuada pela Autoridade Tributária quanto ao IVA alegadamente em falta, para o período de julho de 2023, no valor de € 317,18,

Vejamos.

Recorde-se que a Requerente foi instituída pelo Governo Português e pelo Município do ..., através do Decreto-Lei n.º 18/2006, de 26 de Janeiro, como “instituição de direito privado e utilidade pública, dotada de personalidade jurídica, com duração por tempo ilimitado”, e que no artigo 4º desse mesmo Decreto-Lei se estabelece que:

“1 - A Fundação é reconhecida como de utilidade pública, para efeitos do disposto no Decreto-Lei 460/77, de 7 de Novembro

2 - Os donativos concedidos à Fundação beneficiam automaticamente do regime estabelecido nos n.ºs 1 e 3 do artigo 1.º do Estatuto do Mecenato, aprovado pelo Decreto-Lei 74/99, de 16 de Março.

3 - A contribuição financeira que corresponde a capitais aportados por fundadores de direito privado, mencionada no n.º 1 do artigo anterior, constitui um donativo para todos os efeitos previstos no número anterior”.

Somos assim remetidos para as normas do Capítulo X do EBF (“Benefícios fiscais relativos ao mecenato).

O artigo 61.º (Noção de donativo) dispõe:

“Para efeitos fiscais, os donativos constituem entregas em dinheiro ou em espécie, concedidos, sem contrapartidas que configurem obrigações de carácter pecuniário ou comercial, às entidades públicas ou privadas, previstas nos artigos seguintes, cuja atividade consista predominantemente na realização de iniciativas nas áreas social, cultural, ambiental, desportiva ou educacional.”

O artigo 64.º (Imposto sobre o valor acrescentado - Transmissões de bens e prestações de serviços a título gratuito), que dispõe:

“Não estão sujeitas a IVA as transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas, a título gratuito, pelas entidades a quem sejam concedidos donativos abrangidos pelo presente Estatuto, em benefício direto das pessoas singulares ou coletivas que os atribuam, quando o correspondente valor não ultrapassar, no seu conjunto, 25 % do montante do donativo recebido.”

Da conjugação destes dois artigos, resulta que é devido IVA se: 1) As entregas em dinheiro ou em espécie forem acompanhadas de contrapartidas que configurem obrigações de carácter pecuniário ou comercial; 2) As contrapartidas concedidas aos doadores, não obstante não configurarem obrigações de carácter pecuniário ou comercial, excederem 25 % do montante do donativo recebido.

Das disposições normativas resulta que, afinal, para efeitos fiscais, um donativo não tem de corresponder a uma doação sem encargos. Como se pode ler na Decisão Arbitral proferida no proc n.º 341/2025-T: “(...) trata-se, em primeira linha, de evitar a perversão do animus donandi que poderia insinuar-se na apresentação, para efeitos fiscais, de uma transacção comercial tributável (dissimulada) sob a aparência de um donativo não-tributável (simulado)”.

“(...)” Por outro lado, “(...), modera-se a atribuição do benefício fiscal a uma percentagem de corresponsividade entre donativo e contrapartida pelo donativo (...)”. Assim sendo, “O animus donandi analisa-se, por óbvio, junto do concedente do donativo – e é da referência à sua intenção que se retirará, prima facie, o carácter pecuniário ou comercial de contrapartidas estipuladas. Crucial, até por critério normativo explícito, é determinar-se uma desproporção, um desequilíbrio, entre donativo e respectivas contrapartidas – uma desproporção que cremos dever ser lida como indiciadora de que não existe interesse comercial do concedente do donativo, pois se existisse esse interesse e ele fosse predominante, teria logicamente de haver uma corresponsividade directa entre o donativo e a contrapartida, no mínimo uma onerosidade na obrigação emergente do contrato, ou no máximo um “do ut des” verdadeiramente sinalagmático.”

A Requerida não curou de averiguar a existência de qualquer racionalidade económica entre as contrapartidas da Requerente tendo em conta o donativo da C..., limitando-se a extrair as suas conclusões da leitura do protocolo celebrado em 2021. E esta relação era absolutamente necessária porquanto a Requerente afirma que, não obstante o protocolo, no ano de 2023, o único apoio concedido pela C... foi o apoio ao evento “...Jazz”, o qual não teve qualquer associação com qualquer produto comercializado pela empresa. Como resulta do probatório a

Requerente tratou a C... como os demais mecenas: a única referência à C... é o seu logótipo, surgindo o mesmo de forma muito discreta e associado a outros mecenas, conforme se pode consultar pelas páginas anunciadas no site da Fundação. Por outro lado, a Fundação não pode impedir que C... publicite que é mecenas da Fundação, facto que é verdadeiro.

Mas, ainda que assim se não entendesse, não é admissível que a Requerida conclua que, sempre que existem contrapartidas, seja qual for a sua natureza ou o seu volume, estamos perante patrocínios e não donativos, fazendo tábua rasa dos limites do artigo 64.º dos EBF. Recorde-se que a tese dos SIT sobre o sentido e alcance deste preceito, como já mencionado nos factos dados não provados, vai ao ponto de fazer uma interpretação mais restritiva do regime do mecenato do que aquela que o legislador estabeleceu, o que não é admissível, por ultrapassar os seus poderes. Com efeito, o artigo 9.º, n.º2, do Código Civil refere expressamente que “(...) não pode ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso”. Por sua vez, no n.º 3 do mesmo preceito pode ler-se que: “Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.”

Como sublinhado na Decisão arbitral que temos vindo a seguir *“(...) Mas não parece justificado que a Requerida parta do princípio de que, aparecendo, na documentação da Requerente, algumas operações classificadas como “patrocínios” e outras como “donativos”, todas são na realidade “patrocínios”, todas remuneram, com corresponsabilidade “comercial”, serviços de publicidade prestados pela Requerente – podendo assim alegar-se, nessa uniformização indiscriminada de operações, que a tributação de IVA é a regra, dispensando a aplicação de outras regras, como a das balizas quantitativas do final do art. 64º do EBF”*.

Termos em que, considerando o exposto, se deve dar provimento ao pedido da Requerente, também nesta parte .

§3.º Questões prejudicadas

Foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, pela ordem disposta pelo art. 124º do CPPT, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou

prejudicada pela solução dada a outras, ou cuja apreciação seria inútil [cfr. o art. 608º do CPC, *ex vi* art. 29º, 1, c) e e) do RJAT], como outras causas de pedir.

III-3-1- JUROS INDEMNIZATÓRIOS

De harmonia com o disposto no art. 24º, 1, b) do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, cabendo-lhe “*restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito*”. O que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT, aplicável por força do disposto no art. 29º, 1, a) do RJAT.

Nos termos do art. 24º, 5 do RJAT “*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário*”, o que remete para o disposto nos artigos 43.º, n.º 1, e 61.º, n.º 5, de um e outro desses diplomas.

Tudo isso condicionado pela existência, ou não, de erro imputável aos serviços, que já determinámos ter existido.

Por efeito da reconstituição da situação jurídica em resultado da anulação do ato tributário, e em aplicação do art. 24º, 1, b) e 5 do RJAT, há assim lugar ao reembolso do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.

Os juros indemnizatórios são, pois, devidos, nos termos dos arts. 43º, 1 e 4, e 35º, 10 da LGT, 61º, 5 do CPPT, 559º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril, à taxa legal supletiva, e contados desde a data do pagamento até à data do processamento da respetiva nota de crédito.

III-3-2- JUROS DE MORA

No Pedido a Requerente solicita, em aplicação conjugada do disposto no n.º 5 do artigo 43.º e no n.º 2 do artigo 102.º, ambos da LGT, juros de mora a partir do termo do prazo para execução voluntária da decisão judicial até à data da emissão da nota crédito, em cumulação com os juros indemnizatórios.

Na resposta, a Requerida suscita incompetência material do tribunal arbitral, porquanto a instância arbitral constitui um contencioso de mera anulação, competindo ao tribunal arbitral a apreciação da legalidade de atos de liquidação de tributos, não consentindo o RJAT pronúncia sobre pedidos de condenação no pagamento de quantia certa, restituição de valores/montantes, nem, por maioria de razão, sobre a condenação em juros de mora por incumprimento do prazo de execução voluntária da decisão que o Tribunal venha a proferir em sentido favorável à pretensão da Requerente.

Nas alegações o SP deixou cair aquele pedido e o Tribunal acha que andou bem.

Com efeito, independentemente da alegada incompetência do Tribunal, não faz sentido pedir ao tribunal a condenação da Requerida em juros de mora que, no caso, configuram evento futuro e incerto.

Como bem refere a Requerida o lugar apropriado para apurar esse eventual direito será em sede de execução de sentença.

IV- DECISÃO

Nos termos expostos, este Tribunal Arbitral Coletivo acorda em:

- a) Julgar totalmente procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Declarar ilegal e anular os atos tributários respeitantes à demonstração de liquidação de IVA (com número de documento 2024...) e à demonstração de liquidação de juros de IVA (com número de documento 2024...) e, bem assim, das respetivas demonstrações de acertos de contas, todas respeitantes ao IVA do período de julho de 2023, e das quais resultou um imposto total a final a pagar de € 3.676,43;
- c) Condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios.

V- VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 3.676.43, nos termos do disposto no art.º 97.º-A do CPPT, aplicável *ex vi* art.º 29.º, 1, a), do RJAT e art.º 3.º, 2, do Regulamento de Custas nos Processo de Arbitragem Tributária (RCPAT).

Notifique-se

Lisboa, 24 de abril de 2026

Fernanda Mações (presidente e relatora)

Prof Doutor Sérgio Vasques

Drª Sofia Ricardo Borges
(vencida, conforme declaração anexa)

Processo n.º 379/2025-T

Voto de vencida

Subscrevo vencida, pelas razões que passo a sumariar.

O Acórdão erra na selecção e na decisão da matéria de facto. Omite factos essenciais, relevantes para a decisão da causa, e plenamente provados - seja por documentos com força probatória plena, seja por confissão judicial da Requerente, no seu PPA - e que demonstravam o contrário. Mais leva para probatório apenas partes do RIT, descontextualizadas e truncadas (como na al n) do probatório), e deliberadamente ignora outras. Seleccionou factos residuais para satisfazer o referido erro, e considera provados factos com base em alegações da Requerente sem prova (como na al cc) do probatório). Mais, leva ao probatório, como se de factos se tratasse, valorações jurídicas. Por outro lado, ignora as regras sobre a distribuição do ónus da prova. Senão vejamos.

I. Quanto a ter ou não havido DONATIVO para efeitos fiscais

O Acórdão **parte do pressuposto errado** de que estamos perante donativo na acepção do Estatuto dos Benefícios Fiscais. Parte dessa premissa - que é errada - e, ao fazê-lo, vicia toda a decisão, desde logo a decisão da matéria de facto, que refere “mecenato”, “mecenas”, “mecenas SC...” - *cf.* al.s k), kk) e último parágrafo em factos não provados no probatório. Incorre na falácia de incluir na premissa dos factos provados a própria conclusão de que se trata de um mecenato/donativo para efeitos fiscais, e não de patrocínio.

A conclusão (qualificação jurídica) já vem incluída na premissa (factos provados). Inquinada que vem assim a decisão da matéria de facto, deverá dar-se por não escrita a qualificação jurídica – que é questão de Direito, indevidamente contida no probatório.

Esta pré-compreensão compromete o mérito da Decisão.

Pelo contrário, o que resulta provado, veremos já, é que estamos perante entregas, pecuniárias e em espécie (à Requerente), que não configuram donativos para efeitos do regime fiscal em questão. Que não se subsumem, pois, à previsão do art.º 61.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

Dito isto. E tendo sempre presente que estamos em matéria de BFs, tipicidade estrita – Princípio da legalidade em Direito Fiscal (v. art.º 103.º, n.º 2 da CRP e art.º 8.º, n.º 1 da LGT), matéria em que não pode senão ser exclusivamente o legislador (que não o aplicador da lei) a escolher, de entre as realidades que estariam à partida sujeitas a tributação, as que dela ficarão excluídas. E das exigências com que a matéria vem tratada no nosso Sistema Fiscal decorre, sem surpresa, que também neste BF o legislador foi claro. Como por imperativo Constitucional se exige (e contrariamente ao que no Acórdão parece pretender-se fazer crer). Assim, é logo no início do Capítulo dedicado a estes BFs que se cuida de delimitar o âmbito de aplicação do regime, determinando que, para este efeito, donativos são entregas concedidas sem contrapartidas que configurem obrigações de carácter pecuniário ou comercial. Vejamos melhor (destacando):

Estabelece o legislador no Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), Cap. X, assim:

Art.º 61.º - **Noção de donativo** - Para efeitos fiscais, os donativos constituem entregas em dinheiro ou em espécie, **concedidos, sem contrapartidas que configurem obrigações de carácter pecuniário ou comercial** (...).

Art.º 62.º-B – Mecenato cultural (...) / 2. São consideradas entidades promotoras as (...) que efetuam **donativos (...) nos termos do artigo 61.º**.

Art.º 64.º - Imposto sobre o valor acrescentado (...) / Não estão sujeitas a IVA (...) as prestações de serviços efetuadas, a título gratuito, pelas entidades a quem sejam concedidos **donativos abrangidos pelo presente Estatuto** (...) quando o correspondente valor (...).

Daqui já se vê que (i) só se *entra* no regime, *i.e.*, só poderá o mesmo ser aplicado, só poderá quem faz as entregas beneficiar do BF, preenchidas que estejam as condições daquele art.º 61.º (v. **negritos**); (ii) só qualificam como *entidades promotoras* para efeitos do regime, as que façam entregas em dinheiro ou em espécie nas condições daquele art.º 61.º (**negritos**); e (iii) só cabe aferir das tão faladas percentagens (do valor das contrapartidas prestadas pela beneficiárias das

entregas) se estivermos perante entregas em dinheiro ou em espécie como as naquele art.º 61.º (negritos). As abrangidas “pelo presente Estatuto”. Quais sejam: entregas concedidas sem contrapartidas que constituam obrigações de carácter pecuniário ou comercial.

Por sua vez, das obrigações e sua fonte *v.* CC, Livro II (art.º 397.º), Cap. II, Secção I – Contratos. E *v.* art.º 11.º da LGT. E *v.* Código Comercial (art.º 2.º). Sendo a Requerente, também, *comerciante* (*cf.* probatório) haveria sempre que concluir que aquelas contrapartidas a que se obrigou nos contratos são obrigações de carácter comercial. No âmbito de contrato, do qual derivam obrigações recíprocas, que incluía regras próprias de contrato de patrocínio.

Cfr. Código da Publicidade (Decreto-Lei n.º 330/90, de 23.10), que se aplica a qualquer forma de publicidade independentemente do suporte utilizado (*v.* art.º 1.º): “Considera-se **publicidade** qualquer forma de comunicação feita no âmbito de uma actividade comercial, industrial, artesanal ou liberal, com o objectivo de promover o fornecimento de bens ou serviços, incluindo direitos e obrigações.” “Considera-se também publicidade qualquer forma de comunicação que vise promover ideias, princípios, iniciativas ou instituições (...)” (*v.* art.º 1.º e art.º 3.º, n.ºs 1 e 2).

Ainda no Código da Publicidade: “Entende-se por **patrocínio**, para efeitos do presente diploma, a participação de pessoas singulares ou colectivas no financiamento de quaisquer obras áudio-visuais, programas, reportagens, edições, rubricas ou secções, adiante designados abreviadamente por programas, independentemente do meio utilizado para a sua difusão, com vista à promoção do seu nome ou imagem, bem como das suas actividades, bens ou serviços”. “Os programas patrocinados devem ser claramente identificados como tal pela indicação, no início e ou no final do programa, do nome ou logótipo do patrocinador.” (art.º 24.º, n.ºs 1 e 4)

Ora, nos autos:

Não se provou *animus donandi*.

Provou-se que há um negócio causal, contrato constante dos autos, estes valores foram entregues ao abrigo de um contrato, negócio causal, a causa do contrato é a existência de

contrapartidas, a contrapartida destina-se à publicidade e *marketing*, a publicidade e *marketing* comercial está prevista no Código da Publicidade como negócio oneroso, como negócio oneroso está excluído do regime dos Benefícios Fiscais relativos ao mecenato.

No Acórdão parte-se para quantificações (percentagens...) quando à partida tudo isso estaria já prejudicado pela prévia qualificação, evidente, do negócio. Parte-se do pressuposto errado de que é donativo, não procedeu à análise dos contratos, não deu como provado, nem sequer seleccionou o negócio causal plenamente provado nos autos por documento, que deu origem a estes pagamentos. E às obrigações da Requerente. Trata-se de um contrato, com cláusulas onerosas. A Requerente obrigou-se a prestar serviços - operações típicas - de publicidade e Marketing à C...- subsumíveis ao art.º 3.º do Código da Publicidade. Que não a simplesmente oferecer-lhe serviços seus/serviços seus a um melhor preço, por hipótese.

O contrato entre a Requerente e a C..., de 16.07.2021, consta dos autos, e as suas cláusulas determinantes do RIT. Passamos a transcrever no mais relevante aos autos: “SEGUNDA 1. No primeiro ano de vigência do protocolo a C... associará a sua marca ao Ciclo Música e Vinho. 2. Nos anos de 2022 e 2023 a C... seleccionará anualmente um ciclo de quatro concertos de entre a programação própria da B... para associar a sua marca.; TERCEIRA 1. O Ciclo Música e Vinho, referido no ponto 1. da Cláusula anterior, decorrerá entre os dias 17 e 25 de Setembro de 2021, com um programa melhor descrito no Anexo I do presente Protocolo. 2. A B... apresentará à C... atempadamente, no limite até ao dia 30 de Setembro do ano anterior aquele a que diz respeito, propostas de programa para associação da marca C... nos anos de 2022 e 2023.; QUARTA 1. No âmbito do presente protocolo e durante o seu período de vigência, a B... obriga-se anualmente a: a. Divulgar o apoio da C... nos materiais de comunicação do programa da B... e em espaço próprio no edifício; b. Autorizar a C... realizar acções de activação de marcas do seu portefólio nos concertos de que é mecenas ou outros a seleccionar de entre a programação própria da B.... c. Ceder à C... até 160 convites por ano para concertos da sua programação própria. d. Oferecer aos colaboradores da C... desconto de 20%, na compra de dois bilhetes, em todos os concertos da Programação própria da B... . 2. A B... obriga-se ainda a prosseguir a sua missão de serviço público que, resumidamente, persegue os seguintes

objectivos gerais: (...) SEXTA A C... poderá divulgar, por qualquer meio e em qualquer suporte, o apoio prestado à B... no âmbito do presente protocolo. SETIMA 1. O apoio financeiro a que se refere a Cláusula Primeira consistirá nos seguintes donativos anuais à B...: (...) 2. Aos valores referidos em 1, a C... acrescentará anualmente um donativo em espécie, melhor definido no Anexo 2 (...). DÉCIMA TERCEIRA O presente protocolo plurianual entra em vigor a 01 de Janeiro de 2021 e vigorará pelo prazo de 3 (três) anos, ou seja, até 31 de Dezembro de 2023.” (*sublinhados nossos*)

Nem se diga que o contrato não operou os seus efeitos, porque se provaram actos de execução. Desde logo, a exibição do *logotipo* - e *v* probatório (exibição em diversificados suportes, como seja em toda a comunicação institucional da Requerente, nas Folhas de Sala, Programa da Sala, na Agenda Anual, no Relatório e Contas, nos Serviços Educativos, no *site*, na menção de agradecimento nos Concertos associados, *banners*...). Mais se provou a associação a eventos, pelo menos a um em 2023, conforme confissão judicial da Requerente, mas também a outros antes (e um acto de execução bastaria para a qualificação).

Dizer que se provou aqui um *animus donandi* é uma falsidade. E na verdade nem o Acórdão vai ao ponto de afirmá-lo... o que refere é que porque alegadamente às contrapartidas a que a Requerente se obrigou e executou não corresponderia um valor que fosse superior ao determinado no art.º 64.º (que só tem vocação de aplicação, vimos, para situações em que as contrapartidas não tenham carácter comercial, como não é o caso aqui, que têm) se conclui haver subjacente um *animus donandi*. Fundamentação que, como já se expôs, não se sustenta.

Esta pré-concepção do mecenato/donativo não tem adesão à realidade dos factos plenamente provados nos autos. E que vinham já carreados, e tratados, na fundamentação do acto – RIT.

No RIT vinha carreada a prova em questão, o acto vinha devidamente fundamentado de facto e de Direito. Em consequência dos factos aí apurados, os SIT aplicaram correctamente o Direito: não aplicaram o regime do Benefício Fiscal, e bem. Que não era de aplicar. Pelo que vimos.

Quanto ao ónus da prova: em matéria de Benefícios Fiscais o legislador consagrou um ónus da prova específico dos contribuintes, cfr., entre o mais, art.º 14.º, n.º 2 da LGT, e a compatibilização entre o Princípio do inquisitório da Administração Tributária (AT) e a repartição do ónus da prova faz-se, assim, remetendo aquela entidade para um papel de valoração das provas apresentadas. Competia à Requerente fazer a prova do *animus donandi*. *Animus donandi* da prestadora das entregas – a C... . Nada carregou de prova a respeito. Nem nada consta dos autos que o pudesse provar. Muito pelo contrário, o que resulta dos autos é o oposto, vimos. A tê-lo feito então sim teria preenchido a previsão da norma em que funda o direito que pretende fazer valer – art.º 61.º do EBF. E v. também art.º 74.º, n.º 1 da LGT.

Ao aplicar o regime do Benefício Fiscal e assim anular as liquidações errou o Tribunal.

II. Quanto à isenção obrigatória em IVA – art.º 9.º, 13) e 14) do CIVA

Remetendo para o que escrevemos no voto lavrado no Proc.º n.º 341/2023-T, CAAD, damos nota de que tudo o ali exposto se aplica nos presentes autos. As al.s c) e d) do art.º 10.º do CIVA, as únicas que, como ali, a Requerente aqui contesta estarem preenchidas, vinham efectivamente preenchidas. Pelas mesmas razões que se mantêm – e que têm no mais essencial a ver com a própria natureza da Requerente, A..., e que em parte foi levada ao probatório, como seja nas al.s o), p), q), r), s).

Desde logo da missão que foi, e é, confiada à Fundação Requerente, como resulta desde logo da documentação que é pública, seja respeitante à sua criação, Estatutos, documentação contabilística necessariamente de conhecimento público, estatuto de utilidade pública... se impõe concluir não só que os preços praticados pela B... no âmbito da sua actividade de S.E. - de natureza inclusiva - são assumidamente preços baixos em cumprimento da sua missão (de que o S.E. é um eixo central), como resulta, também, tratar-se de serviços que são únicos, por tudo o que os caracteriza, não encontrando paralelo no mercado, além do mais pela conjugação entre áreas que envolve, e em que a formação pode (incluir e) confluir em apresentações

públicas pelos formandos, no seu Edifício icónico, Património Nacional. O mesmo, quanto a preços e a singularidade, nas visitas guiadas: as características únicas, valor incomparável e valências daquele Edifício, o que é proporcionado aos visitantes nas visitas guiadas e o preço, relevando do âmbito da missão e fins únicos que justificaram a criação e o reconhecimento como entidade de utilidade pública; e v. Preâmbulo do DL 18/2006, e Estatutos (v. art. 3.º al. g)), *cf.* também no RIT melhor desenvolvido.

E a comparação para que o legislador remete – para efeitos de verificação ds condições constantes das al.s c) e d) do art.º 10.º do CIVA (e normativos origem na DIVA) – é necessariamente com outras operações análogas. Que não com a generalidade das demais operações, acessórias, que, legitimamente, possam estas entidades estar a desenvolver. Tudo como melhor desenvolvemos no voto referido, para onde remetemos. Como no RIT, bem.

Quanto aos factos essenciais a este respeito, nem poderia o Tribunal ter-se bastado com alegações em quadros no PPA sem prova a sustentá-las, e nem deveria ter deixado de levar ao probatório, do RIT, a integralidade do acto, e não apenas partes. Deveria ter ficado a constar desde logo, do RIT: “III.3.2 - Natureza jurídica e estatutos, III.3.5 – Motivo da formação do crédito de imposto, V.1.1 – Atividades exercidas pela A... / V.1.1.1.1 – Eventos da Programação Própria Esta atividade incluiu a realização de 198 concertos¹⁶. Os rendimentos aqui gerados circunscreveram-se à receita de 115 concertos, ou seja, 83 concertos foram gratuitos.” E tudo o mais constante deste capítulo do RIT – que é onde se prova a política de preços praticada pela Requerente. Deveria constar pelo menos tudo até V.1.2 – Do Direito Aplicável.

Quanto ao ónus da prova: também aqui errou o Tribunal. Com efeito, a Requerida provou, sim, todos os factos caracterizadores da A... enquanto Fundação subvencionada pelo Estado; que beneficia de subvenções do Estado de € 10 Milhões/ano; que beneficia, também, de Contratos Programa; que tem estatuto de entidade de utilidade pública; que tem uma missão que é única e está incumbida de deveres muito específicos para com a sociedade. Tudo que serve de base à presunção natural de que pratica nas actividades de que muito especificamente está incumbida preços abaixo dos que seriam normalmente praticados. Mormente por força das

significativas subvenções do Estado da sua actividade, que não têm paralelo com qualquer outra entidade da mesma área de actividade naquela área e, até, no país.

E ainda que se admitisse eventualmente existir outra Instituição que pudesse de alguma forma desenvolver algumas actividades próximas de algumas que desenvolve a Requerente, que não terão qualquer paralelo com a A..., o *simples* facto de esta beneficiar das subvenções públicas de que beneficia, anualmente, determina que esta já não se encontra em condições de igualdade e concorrência. Ela tem um dever para com a sociedade, desde logo que não encontra paralelo nas eventuais congéneres...que de tais subvenções não beneficiam. Como se compreende, qualquer comparação de preços deixa de ser real. Materialidade económica – Direito Fiscal – Direito da Economia. Desde logo não há – a esse respeito – termo de comparação. E mesmo que houvesse não é equivalente – não é um termo de comparação uma entidade que é subvencionada *versus* uma entidade que não é subvencionada. Constatação da realidade económica subjacente, que não pode ser ignorada. A aparência de uma equiparação, artificial, que não condiz com o sentido legislativo, desde logo no IVA – não é de aceitar. Só o facto de ter uma actividade subvencionada impõe, segundo as regras da lógica e da experiência comum forçosamente que o preço seja reduzido. Esse é o sentido das subvenções. E, ademais, nesse sentido vai também a consagração da isenção em questão em IVA.

Contrariamente ao que se decidiu no Acórdão, entendemos que a Requerida logrou fazer a prova dos factos caracterizadores da A... como acabado de ver. Foi feita a prova indirecta, por presunções naturais, de todo o circunstancialismo fáctico das operações da Fundação as quais por subvencionadas têm forçosamente preços mais baixos. A Requerida provou os factos base, índice, que permitem provar o facto essencial. Factualidade base toda ela vertida no RIT.

Presunções de facto, naturais, fundam-se nas regras da experiência comum. Sendo que a Requerida logrou demonstrar a pluralidade de factos-base ou indícios e sua precisão acreditada por prova directa, interrelacionados com o facto essencial e expondo como chegou à inferência. Fez prova assim de estarem verificados os pressupostos legais que legitimam a sua actuação, e competia depois à Fundação – como poderia, a ser o caso, ter tentado – provar existir outra entidade equiparável tendo em conta a sua especificidade, desde logo altamente subsidiada e com essa estrutura de financiamento.

Lembrando que os deveres de inquisitório da Requerida no procedimento inspectivo também eles se regem por princípios de adequação e proporcionalidade, o que nos afasta, também, das conclusões a respeito constantes no Acórdão. E ladeados que são pelos deveres de colaboração dos contribuintes.

Concluindo.

O Acórdão parte do pressuposto errado de que se está perante um donativo para efeitos fiscais. E aplica, em erro, o regime do Benefício Fiscal relativo ao mecenato. Parte do pressuposto errado de que a situação recai no art.º 61.º do EBF.

Em matéria de prestação de isenção obrigatória em IVA a certas actividades de carácter social – de interesse geral, no caso Serviços Educativos e visitas guiadas ao Edifício B..., também errou o Acórdão, a nosso ver, na interpretação e aplicação das normas. A isenção devida aplicar a estas definidas actividades não tinha como provocar distorções de concorrência, pelo que vimos e nem havendo equiparação com actividades análogas, por tudo o visto, e como também melhor desenvolvido no RIT. V. Art.º 133.º al.s c) e d) da DIVA.

Com maior desenvolvimento a respeito de ambas as questões, pode ver-se o que deixámos escrito em voto no Proc. n.º 341/2023-T, CAAD.

Não procediam os invocados vícios de violação de lei, nem assim a falta de fundamentação também invocada. As Liquidações eram de manter na Ordem Jurídica, por legais.

Lisboa, 6 de Maio de 2026

(Sofia Ricardo Borges)