

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 684/2025-T

Tema: IVA- Prestação de Serviços – Regras de localização de prestação de serviços – artigo 6.º do CIVA.

SUMÁRIO:

- I. No artigo 6.º do CIVA estão previstas as regras de localização de serviço.
- II. No artigo 6.º n.º 6 do CIVA estão previstas as regras gerais quanto à localização dos serviços em território português, estando previstas nos números 7 a 12 do artigo 6.º as exceções ao previsto no artigo 6.º n.º 6 do CIVA.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Fernando Araújo, Ana Luísa Ferreira Cabral Basto e Júlio Tormenta, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa ("CAAD") para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 26/09/2025, decidem no seguinte:

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

A..., LDA, sociedade com o número de identificação de pessoa coletiva ..., com sede na Rua ..., n.º ...,, ora Requerente, tendo sido notificada das demonstrações de liquidação de IVA n.ºs..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... e ..., das demonstrações de liquidação de juros de IVA n.ºs ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... e, bem assim, das demonstrações de Acerto de

1.

Contas n.ºs 2025..., das quais resulta um valor a pagar de € 68.775,07 (sessenta oito mil setecentos setenta cinco euros e sete cêntimos) veio, em 18/07/2025, ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, artigo 10.º e seguintes, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária ("RJAT"), requerer a constituição de Tribunal Arbitral Coletivo e apresentar pedido de pronúncia arbitral ("PPA"), em que é requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada "Requerida" ou "AT"), com vista à declaração de ilegalidade e consequente anulação das liquidações adicionais de IVA controvertidas acima identificadas em sede de IVA das quais resultou um montante de imposto a pagar de € 68.775,07 (sessenta oito mil setecentos setenta cinco euros e sete cêntimos). Peticiona o Requerente também a restituição do montante indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral Coletivo foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 21/07/2025.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo os aqui signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 08/09/2025 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 26/09/2025.

Em 03/11/2025, a AT apresentou Resposta ao PPA e o Processo Administrativo (PA).

Por despacho arbitral de 15/12/2025 foi agendada a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT para o dia 3/2/2026, pelas 14h 30m nas instalações do CAAD em Lisboa. Foi inquirida a testemunha: Senhor B... arrolada pela Requerente, tendo a mesma respondido às questões levantadas pela Representante do Requerente, Requerida e Tribunal. O Tribunal notificou Requerente e Requerida para, querendo, apresentarem alegações escritas, de modo sucessivo, no prazo de 15 dias, sendo que o prazo para a Requerida começava a contar com a notificação da junção das alegações, da Requerente ou do termo do prazo a esta concedido, tendo as partes apresentado as alegações. O Tribunal designou, ao abrigo do artigo 18.º do RJAT, a data de 26 de março de 2026 (26-03-2026) para a prolação da decisão arbitral.

POSIÇÃO DA REQUERENTE

As demonstrações controvertidas de liquidação de IVA, de juros compensatórios e de acerto de contas, relativas aos anos de 2021, 2022 e 2013, deram origem a um valor a pagar de € 68.775,07 (sessenta oito mil setecentos setenta cinco euros e sete cêntimos).

Segundo a Requerente está em causa a interpretação efetuada pela AT relativamente à sua atividade ao abrigo do artigo 6.º n.º 6 e seguintes do CIVA em termos de prestações de serviços.

A Requerente presta serviços a entidades não residentes auxiliando na sua participação em eventos desportivos.

A Requerente desenvolveu “pacotes de serviços” destinados, em especial, a clubes futebolísticos europeus (entidades não-residentes para efeitos fiscais em Portugal sem estabelecimento estável em território português) que pretendam, por exemplo, efetuar em Portugal um período de estágio. São esses diferentes tipo de serviços que vende aos seus

clientes. Os referidos serviços abrangem uma panóplia de serviços que incluem, nomeadamente, desde a assistência na reserva de alojamento até à divulgação de publicidade e licenças de emissão de eventos desportivos. Para o efeito, as equipas desportivas contratualizam a compra dos referidos serviços com a Requerente, que fornece um orçamento global o qual é faturado de forma parcelada consoante o acordado com cada cliente.

A Requerente não presta serviços de alojamento, nem serviços de restauração ou de aluguer de campos de futebol, nem outros, na medida em que não tem sequer estrutura para o efeito, tendo como única atividade a prestação de serviços de organização e consultoria em eventos desportivos.

Os SIT levaram a cabo um procedimento inspetivo interno de âmbito parcial, IVA, às prestações de serviços fornecidas pela Requerente nos anos de 2021, 2022 e 2023. Os SIT solicitaram à Requerente, designadamente, faturas e ficheiros SAFT (contabilidade e faturação).

Segundo a Requerente, a AT considerou que cada uma das prestações de serviços efetuadas era suscetível de decomposição em diferentes tipos de serviços, que resultante da aplicação das regras de localização específicas em sede de IVA, artigo 6.º do IVA, havia lugar a sujeição a IVA desses serviços em Portugal, tendo dado origem às liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios, relativos aos anos de 2021, 2022 e 2023, valor a pagar de € 68.775,07 (sessenta oito mil setecentos setenta cinco euros e sete cêntimos).

A Requerente defende que desenvolveu “pacotes de serviços” que não são suscetíveis de ser adquiridos de forma separada para os seus clientes (por exemplo, serviços de alojamento e restauração/catering), entidades não residentes em Portugal sem estabelecimento estável em território português. O que presta é um serviço de gestão de estadia aos clubes de futebol para que estes possam efetuar a sua estadia e treino em Portugal, não sendo os seus serviços passíveis de decomposição.

A Requerente entende que as prestações de serviços levadas a cabo por si são suscetíveis de ser qualificadas como uma prestação de serviços única e sujeita ao regime geral de localização dos serviços previstas no artigo 6.º n.º 6 alínea a) do CIVA, ao abrigo do qual, por interpretação *a contrario* do artigo mencionado anteriormente, o serviço localiza-se no país do adquirente

(clientes da Requerente) - entidades não residentes sem estabelecimento em território português - não sendo devido IVA português.

A Requerente para defender a sua posição chama à colação jurisprudência do TJUE assim como Informações Vinculativas da AT e jurisprudência arbitral.

Adicionalmente defende que o fundamento usado pela AT – descritivo da fatura – como elemento indicativo do tipo de serviço prestado para aferir o enquadramento da prestação de serviço em sede de IVA - não deverá ser procedente. Esta posição, segundo a Requerente, tem respaldo quer em jurisprudência do TJUE quer em jurisprudência dos Tribunais Superiores Portugueses segundo os quais o princípio da neutralidade do IVA deve ser assegurado dando primazia à substância sobre a forma. Na aplicação do IVA deve prevalecer a materialidade das operações e, não, a realidade que possa resultar da necessidade de cumprimento de requisitos formais. Assim, defende que *“Pelo que, não sendo o descritivo das faturas relevante para a qualificação da natureza da prestação de serviços, por ser um requisito meramente formal, não deverá o mesmo ser considerado como apto a motivar a proposta de correção, a qual como já se referiu não tem qualquer adesão com a realidade e deverá ser anulada. Em face de todo o exposto, deverão os atos de liquidação objeto do presente processo ser considerados ilegais por desconformes com o disposto no artigo 6.º, n.º 6 alínea a), devendo ser anulados em conformidade, com todas as consequências daí advenientes.”*

Igualmente defende que a forma de cálculo utilizada pela AT no apuramento do IVA alegadamente em falta não se afigura correta, uma vez que a AT deveria ter procedido ao cálculo do IVA alegadamente devido *“por dentro”* do valor faturado pela Requerente nos períodos de tributação em causa. Posição que tem respaldo quer na lei, artigo 18.º n.º 3 da LGT, quer na jurisprudência do TJUE, quer no STA, quer na posição assumida pela AT quanto ao valor do IVA alegadamente em falta na fatura FT2023/13 emitida ao cliente C... Sarl. Assim, no seu entender o IVA devido nunca seria de € 64.278,68, conforme resulta dos atos de liquidação de IVA objeto dos presentes autos, mas sim, de € 41.522,11 (Quarenta um mil quinhentos vinte dois euros e onze cêntimos).

Por outro lado, defende que mesmo sendo o IVA devido, posição com a qual não concorda, deveria ser sempre possível deduzir o IVA suportado com a aquisição de bens e serviços necessários para a prestação dos serviços sujeitos a IVA, o que não aconteceu.

Por outro lado, apesar de discordar das correções efetuadas, a Requerente irá promover o pagamento dos valores em execução fiscal no âmbito dos Processos de Execução n.º ...2025..., ...2025... e ...2025..., na presente data, protestando juntar aos autos o comprovativo do referido pagamento, pelo que, sendo paga a dívida, pelos motivos expostos no presente pedido de pronúncia arbitral, serão devidos juros indemnizatórios à Requerente, no seguimento da anulação dos atos de liquidação ora contestados. São devidos juros indemnizatórios ao abrigo do artigo 43.º da LGT, uma vez que se verifica erro imputável aos serviços (SIT – AT) com os fundamentos acima expostos, dos quais resultou pagamento do imposto, em valor superior ao legalmente devido, e que a análise do erro imputável aos serviços neste caso, pode ser levada a cabo através do PPA, o qual não estando legalmente tipificado tem os mesmos efeitos do processo de impugnação judicial.

Assim, a Requerente pugna pela admissão do presente pedido de pronúncia arbitral, nos termos e para os efeitos do RJAT, devendo o mesmo ser julgado procedente, por provado e fundado, anulando-se, em consequência as demonstrações de liquidação de IVA n.ºs ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... e ..., as demonstrações de liquidação de juros de IVA n.ºs ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... e, bem assim, as demonstrações de acerto de contas n.ºs 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025... das quais resulta um valor a pagar de 68.775,07€ (sessenta oito mil setecentos setenta cinco euros e sete cêntimos), todos emitidos com referência aos períodos de tributação de 2021, 2022 e 2023, com todas as consequências legais daí advenientes, designadamente, o reembolso do imposto indevidamente pago e o reconhecimento ao direito de juros indemnizatórios calculados desde a data do pagamento indevido até à emissão de nota de crédito pela AT.

POSIÇÃO DA REQUERIDA

A Requerente é uma sociedade comercial sujeito passivo de IVA, que para efeitos deste imposto, está enquadrada no regime normal com periodicidade mensal desde 01/01/2024, nos termos do artigo 41.º, n.º 1, al. a) do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA); sendo que nos anos de 2021, 2022 e 2023, aqui em análise, a Requerente se encontrava enquadrada no regime normal trimestral, nos termos do artigo 41.º, n.º b) do CIVA. Tem como objeto a *«prestação de serviços de organização de eventos desportivos; exploração e gestão de instalações desportivas que se dediquem, quer à prática de atividades físicas de competição regular, que de recreação, em locais cobertos ou ao ar livre; gestão de carreiras e representação de atletas profissionais; prestação de serviços de organização de viagens turísticas, vendidas através das agências de viagem ou diretamente pelos operadores turísticos; hotéis com restaurante.»*

Tem registados os seguintes códigos de atividade económica ('CAE'):

IVA	IRC	Códigos CAE/CIRS
N.º de resultados: 4		
Tipo	Código	Designação
CAE Principal	093192	OUTRAS ATIVIDADES DESPORTIVAS, N.E.
CAE Secundário 1	093110	GESTÃO DE INSTALAÇÕES DESPORTIVAS
CAE Secundário 2	079120	ATIVIDADES DOS OPERADORES TURÍSTICOS
CAE Secundário 3	055101	HOTÉIS, EXCETO HOTÉIS RURAIS

Em 2024, a Requerente foi objeto de 3 ações inspetivas internas, a saber OI2024..., OI2024... e OI2024..., com vista ao controlo declarativo dos elementos constantes das declarações de IVA, respetivamente, dos anos de 2021, 2022 e 2023. No decorrer do procedimento inspetivo, foram solicitados vários elementos à Requerente, designadamente balancetes, ficheiros SAFT de contabilidade e de faturação, extratos bancários, faturas emitidas por referência às quais a Requerente não liquidou IVA e respetivos documentos de suporte (contratos, orçamentos etc.), nunca tendo sido enviado os ficheiros SAFT da contabilidade dos anos controvertidos, pese embora tenham sido solicitados por várias vezes.

Foram analisados os ficheiros SAFT da faturação relativos a 2021, 2022 e 2023, onde se apurou a existência de faturas sem IVA liquidado e os documentos de suporte fornecidos pela Requerente, designadamente, os contratos em que foram acordadas as prestações de serviços faturadas. Os Serviços de Inspeção Tributária (SIT) identificaram algumas situações de falta de liquidação de IVA nas faturas emitidas, pelas prestações de serviços realizadas a outros sujeitos passivos de IVA (não residentes sem estabelecimento estável em território português) sujeitas a IVA e dele não isentos, referentes a eventos desportivos relacionados com o futebol. As faturas em questão foram emitidas a clientes intracomunitários e de países terceiros, tendo a Requerente considerado que os serviços se encontravam isentos de IVA, indicando como motivo de isenção: “IVA – autoliquidação, IVA – autoliquidação art.º 8.º n.º 3 RITI, art.º 16.º n.º 6 do CIVA, isento art.º 14.º do RITI”.

A Requerida entende que deveria ter sido liquidado IVA nas prestações de serviço prestadas pela Requerente em 2021, 2022 e 2023, pelas mesmas se localizarem em território português ao abrigo do artigo 6.º do IVA.

As prestações de serviço em causa estão suportadas pelas seguintes faturas, artigo 18.º da Resposta:

Ano	N.º Fatura	Data	Cliente	NIF	País do adquirente	Valor	Tributável PT	IVA em falta	Taxa	IVA em falta	Taxa	Justificação legal
2021	FT 2021/6	23/07/2021	C...	CHE	Suíça							
Licensing and production costs - Match						15575	Sim			3582,25	23%	art. 6.º, n.º 6, al. a) CIVA; 18.º, n.º 1, al. c) e artigo 36.º, n.º 5
2022	FT 2022/23	FT 2022/23	C...	CH	SUIÇA							
Stadium - Game AS						700,00	Sim				161	23% artigo 6.º n.º 8 alínea a); artigo 18.º n.º 1 alínea c)
Referees - Game AS						350,00	Não					artigo 6.º n.º 6 alínea a) (à contrário)
Private Security - Game AS						700,00	Sim				161	23% artigo 6.º n.º 8 alínea e); artigo 18.º n.º 1 alínea c)
Medical Services - Game						450	Não					artigo 9.º n.º 2
Ice and water - Game						300	Sim				69	23% artigo 6.º n.º 1; artigo 18.º n.º 1 alínea c).
						2 500,00						
2022	FT 2022/24	25/08/2022	C...	CHE	SUIÇA							
Stadium - Game AS						1 400,00	Sim				322	23% artigo 6.º n.º 8 alínea a); artigo 18.º n.º 1 alínea c)
Referees - Game AS						2 500,00	Não					artigo 6.º n.º 6 alínea a) (à contrário)
Private Security - Game AS						1 500,00	Sim				345	23% artigo 6.º n.º 8 alínea e); artigo 18.º n.º 1 alínea c)
Police - Game AS						950	Não sujeito					artigo 2.º n.º 2
Medical Services - Game AS						750	Isento					artigo 9.º n.º 2
Ticketing - Game AS						350,00	Sim				80,5	23% artigo 6.º n.º 8 alínea e); artigo 18.º n.º 1 alínea c)
Graphic Materials - Game AS						200	Sim				46	23% artigo 6.º n.º 1; artigo 18.º n.º 1 alínea c)
Ice and water - Game AS						300	Sim				69	23% artigo 6.º n.º 1; artigo 18.º n.º 1 alínea c)
						7 950,00						
2022	FT 2022/25	25/08/2022	C...	CHE	SUIÇA							
Stadium - Game						480	Sim				110,4	23% artigo 6.º n.º 8 alínea a); artigo 18.º n.º 1 alínea c)
Referees - Game						350	Não					artigo 6.º n.º 6 alínea a) (à contrário)
Private Security - Game						700	Sim				161	23% artigo 6.º n.º 8 alínea e); artigo 18.º n.º 1 alínea c)
Medical Services - Game						450	Isento					artigo 9.º n.º 2
Ice and water (2 teams) - Game						500	Sim				115	23% artigo 6.º n.º 1; artigo 18.º n.º 1 alínea c); artigo 36.º n.º 5
						2480						
2022	FT 2022/36	26/12/2022	D...	FR	FRANÇA							
Training Camp 11-17 December 2022, according to contract												
Alojamento de jogadores						32 916,00	Sim	987,48	6%	3 785,34	23%	artigo 6.º n.º 8 alínea a), c); artigo 18.º n.º 1 alínea c); artigo 36.º n.º 5
Alojamento do staff "regular"						5 064,00	Sim	151,92	6%	582,36	23%	artigo 6.º n.º 8 alínea a), c); artigo 18.º n.º 1 alínea c); artigo 36.º n.º 5
Alojamento do staff "técnico"						10 728,00	Sim	321,84	6%	1 233,72	23%	artigo 6.º n.º 8 alínea a), c); artigo 18.º n.º 1 alínea c); artigo 36.º n.º 5
Alojamento do delegado de imprensa						1 788,00	Sim	53,64	6%	205,62	23%	artigo 6.º n.º 8 alínea a), c); artigo 18.º n.º 1 alínea c); artigo 36.º n.º 5
Alojamento do diretor						894	Sim	26,82	6%	102,81	23%	artigo 6.º n.º 8 alínea a), c); artigo 18.º n.º 1 alínea c); artigo 36.º n.º 5
Alojamento do staff médico						5 364,00	Sim	160,92	6%	616,86	23%	artigo 6.º n.º 8 alínea a), c); artigo 18.º n.º 1 alínea c); artigo 36.º n.º 5
Serviço de transfers						750	Sim	172,5	6%			artigo 6.º n.º 8 alínea b); artigo 18.º n.º 1 alínea a)
Custos de organização (estádio, árbitros, serviços médicos e transfer)						2 325,00	Sim			534,75	23%	artigo 6.º; artigo 18.º n.º 1 alínea c); artigo 36.º n.º 5
Bronze snack (pão, queijo, fiambre, frutas, água, café, sumo de laranja, iogurt)						3 354,00	Sim			771,42	23%	artigo 6.º n.º 8 alínea c); artigo 18.º n.º 1 alínea c); artigo 36.º n.º 5
Aluguer de viatura fiat tipo (400€ mais IVA23%)						492,00	Sim			92	23%	artigo 6.º n.º 8 alínea f); artigo 18.º n.º 1 alínea c)
						63 675,00						
2022	FT 2022/37	26/12/2022	D...	FR	FRANÇA							
Accommodation and Meals for 2 pax in Twin Room - Commercial Department						2 532,00	Sim	75,96	6%	291,18	23%	artigo 6.º n.º 8 alínea a), c); artigo 18.º n.º 1 alínea c); artigo 36.º n.º 5
2022	FT 2022/38	26/12/2022	D...	FR	FRANÇA							
Bike Rental training camp						725	Sim			166,75	23%	artigo 6.º n.º 8 alínea f); artigo 18.º n.º 1 alínea c)
Refereeing team for the training session on Wednesday - 14/12/2022						350	Não					artigo 6.º n.º 6 alínea a) (à contrário)
Transfers for dinner on 16/12/2022						450	Sim		27	6%		artigo 6.º n.º 8 alínea b); artigo 18.º n.º 1 alínea a)
						1525						
2023	FT 2023/2	22/06/2023	E...	HA	ESPANHA							
50% - Contrato Training Camp - Algarve de 15 a 22 de Julho 2023						71 750,00	Sim			16 502,50	23%	artigo 6.º; artigo 18.º n.º 1 alínea c); artigo 36.º n.º 5
2023	FT 2023/4	11/07/2023	E...		ESPANHA							
Restante 50% - Contrato Training Camp Algarve - 15 a 22 de Julho 2023						71 750,00	Sim			16 502,50	23%	artigo 6.º; artigo 18.º n.º 1 alínea c); artigo 36.º n.º 5
2023	FT 2023/9	01/08/2023	E...		ESPANHA							
Alojamento em quarto duplo						2 700,00	Sim					
Alojamento em quarto single						13 530,00	Sim					
						16 230,00		486,9	6%	1 866,45	23%	artigo 6.º n.º 8; artigo 18.º n.º 1 alínea c); artigo 36.º n.º 5
2023	FT 2023/13	08/12/2023	C...		SUIÇA							
Arsenal FC's Women Team accommodation at Hotel						98 250,00	Sim	2 780,66	6%	9 185,98	23%	artigo 6.º n.º 8 alínea a), c); artigo 18.º n.º 1 alínea c); artigo 36.º n.º 5
Evening snacks x 4 nights						1 080,00	Sim			201,95	23%	artigo 6.º n.º 8 alínea c); artigo 18.º n.º 1 alínea c); artigo 36.º n.º 5
Security guard x 5 nights						2 500,00	Não					alínea a) n.º 6 (à contrário)
Auditorium privatization x 5 days						6 250,00	Sim			1 168,70	23%	artigo 6.º n.º 8 alínea a); artigo 18.º n.º 1 alínea c)
Ambulance x 4 training sessions (2 hours each)						800	Isento					artigo 9.º n.º 2
Materials for ambulance						300	Isento					artigo 9.º n.º 2
						109 180,00						

Na defesa por impugnação da sua posição, a Requerida entende que é preciso identificar qual a natureza dos serviços que foram prestados pela Requerente para fundamentar a falta de liquidação de IVA por parte daquela (Requerente). Assim, defende que a faturação levada a cabo por parte da Requerente contempla diferentes naturezas de serviços:

- A utilização de imóveis (estádio, auditório);
- De segurança privada para garantir a realização de jogos de futebol;
- De gestão e venda de bilhetes;
- De venda de materiais gráficos;
- De alojamento;
- Restauração;
- De transporte (*transfers*);
- Aluguer de carros e bicicletas.

os quais implicam a tributação em Portugal, uma vez que se consideram realizados em Portugal, sendo uma exceção à regra geral prevista no artigo 6.º n.º 6 al. a) do CIVA *a contrario*, segundo a qual a Requerente não era obrigada a liquidar IVA nas faturas emitidas.

A norma geral, artigo 6.º n.º 6 al. a) do CIVA aplicada *a contrario* implica que havendo um sujeito passivo de IVA português a prestar serviços a um adquirente, sujeito passivo, sediado fora do território português, a operação não se encontra localizada e tributada em Portugal.

Ora, as exceções à regra geral *a contrario*, previstas no artigo 6.º do CIVA, implicam que se considerem os serviços prestados em Portugal, e, como tal, a Requerente deveria ter liquidado IVA nas faturas emitidas aos seus clientes, nos seguintes casos:

- Prestações de serviços que envolvem a utilização de imóveis (estádio, auditório) – artigo 6.º, n.º 8 alínea a) do CIVA;
- De segurança privada para garantir a realização de jogos de futebol – artigo 6.º, n.º 8 alínea e) do CIVA;
- De gestão e venda de bilhetes - artigo 6.º, n.º 8 alínea e) do CIVA;
- De venda de materiais gráficos – artigo 6.º, n.º 1 do CIVA;

- De alojamento - artigo 6.º, n.º 8 alínea a) do CIVA;
- Restauração - artigo 6.º n.º 8 alínea c) do CIVA;
- De transporte (*transfers*) – artigo 6.º, n.º 8 alínea b) do CIVA;
- Aluguer de carros e bicicletas - artigo 6.º, n.º 8 alínea f) do CIVA.

Deste modo, a Requerida não acompanha a posição defendida pela Requerente segundo a qual ao abrigo do artigo 6.º n.º 6 al. a) do CIVA *a contrario*, não havia lugar à liquidação de IVA português nas faturas emitidas pela Requerente relativas à prestação de serviços efetuada aos seus clientes sediados fora do território português, uma vez que a sua atividade consiste “ (...) numa **prestação de serviços única** composta por diferentes elementos não susceptíveis de divisão», sendo o adquirente um sujeito passivo sediado fora do território português e como tal, a prestação de serviços deve ser localizada na sede do adquirente, isto é, fora de Portugal, não sendo devido IVA português.

Adicionalmente, a Requerida não acompanha a posição da Requerente quando esta defende que «*ao isolar cada um dos serviços, individualizando a sua sujeição a IVA, a AT cria uma realidade artificial a qual não corresponde à realidade fáctica subjacente aos serviços contratualizados.*», uma vez que o que a Requerente vende é um “pacote de serviços” em que se incluem serviços de diferentes naturezas que não podem ser separados e como tal haver lugar à aplicação da norma prevista no artigo 6.º n.º 6 al. a) do CIVA, não havendo lugar à liquidação de IVA português.

Em defesa da sua posição, a Requerida chama à colação jurisprudência do TJUE, segundo a qual torna-se necessário identificar se a atividade de um sujeito passivo de IVA consiste numa prestação única de serviços ou se em prestações independentes entre si, dando origem a diferentes tipos de regime de IVA. No caso em concreto falta a identificação do serviço principal e os serviços acessórios àquele, levada a cabo pela Requite, uma vez que a atividade da mesma, consiste em organizar eventos desportivos, formatando os mesmos segundo as necessidades dos clientes, isto é, adaptando os serviços requeridos consoante as necessidades específicas dos seus clientes. Assim, segundo a Requerida, esta defende que as correções para efeitos de IVA em sede de procedimento inspetivo foram efetuadas tendo em conta quer os contratos celebrados com os clientes não residentes em território português quer a descrição das

faturas controvertidas constantes no artigo 18.º da Resposta, tendo as mesma sido emitidas de acordo com a alínea f) do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, uma vez que detalharam os diferentes serviços prestados pela Requerente e que são objeto de aplicação e diferentes taxas de imposto, IVA.

Em reforço da sua posição, a Requerida defende que no caso concreto, se não existir uma prestação de serviços única levada a cabo pela Requerente, *“(...) na hipótese de os serviços faturados poderem incorporar elementos de várias rúbricas, e, portanto, poderem estar sujeitos a diferentes taxas de IVA, para o qual é fixado um preço único, importa ressaltar que sempre que esse facto se verifique, aquando da emissão da fatura deve ser repartido o valor tributável pelas taxas a aplicar, devendo apurar-se o valor proporcional que cada parcela de serviço representa no preço global fixado, tendo em consideração que, para o efeito, o preço de cada uma dessas parcelas do serviço, quando faturado individualmente, atendendo-se, para isso, à tabela de preços do estabelecimento ou, na falta desta, ao valor normal dos serviços, determinado nos termos do n.º 4 do art.º 16.º do CIVA. Nas situações em que não for efetuada a repartição por taxas de IVA, mas sim um preço único, aplica-se a taxa de IVA mais elevada do imposto (23%). Ou seja, admitindo, sem conceder, que se trata de uma prestação de serviços única, importaria determinar com exatidão qual a prestação de serviços principal, aplicando-lhe as regras de localização, de forma a saber se a mesma seria ou não localizada em território nacional para efeitos de tributação.”* Aplicando este raciocínio ao caso concreto e tendo em conta a factualidade obtida em sede inspetiva, verifica-se que *“(...) as equipas desportivas clientes da Requerente pretendem vir para Portugal, utilizando infraestruturas desportivas para realizar estágios (ou outras atividades do género), com a correspondente logística associada. cremos, então, que se a prestação principal estiver relacionada com a utilização de infraestruturas desportivas, nunca poderia deixar de ser enquadrada no artigo 6.º, n.º 8, al. a) do CIVA, estando localizada em Portugal por envolver um imóvel sito em território nacional. Consequentemente, todas as restantes prestações (acessórias nesta tese hipotética) veriam a sua tributação ‘atraída’ para o território nacional, em razão da aplicação desta regra”,* concluindo que o pedido da Requerente quanto à anulação das correções efetuada pela AT, devem ser improcedentes.

Adicionalmente, a Requerida não acompanha a posição da Requerente segundo a qual o IVA liquidado pelos SIT foi mal calculado, uma vez que o mesmo deveria ter sido calculado por “dentro”, o que levaria a uma liquidação de IVA inferior a aquela a que se chegou. Assim, segundo a Requerida, por força do artigo 37.º do CIVA – Repercussão do imposto - verificando-se a localização do serviço no território português e uma vez que a Requerente emitiu faturas sem a liquidação de IVA, na fatura a emitir ao cliente (adquirente), sujeito passivo, não residente em Portugal sem estabelecimento estável em território português, deveria ser adicionado ao valor prestado ao cliente o imposto português, IVA, liquidado à taxa aplicável ao caso concreto.

Por outro lado, a Requerente defende que tinha direito a deduzir o IVA suportado na aquisição dos inputs necessários para a prestação de serviços, o que levaria a valor diferente de IVA a pagar. A Requerida salienta que durante o procedimento inspetivo, foi solicitado à Requerente a junção do SAFT da contabilidade dos anos de 2021, 2022 e 2023, o que nunca o fez.

Assim a Requerida pugna pela improcedência do PPA, pela legalidade das liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios e pela absolvição no pedido de condenação ao pagamento de juros indemnizatórios.

II. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente para conhecer do pedido (cf. artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT).

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas (cf. artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades.

Cumpre apreciar e decidir.

III. MATÉRIA DE FACTO

FACTOS PROVADOS

- A. A Requerente é uma sociedade comercial por quotas com o número de identificação de pessoa coletiva..., com sede na Rua ..., nº...,, ..., tem como os seguintes CAE's: Principal - CAE 93192 OUTRAS ACTIVIDADES DESPORTIVAS, N.E., Secundário 1 - CAE 093110 GESTÃO DE INSTALAÇÕES DESPORTIVAS; Secundário 2 - CAE 079120 ACTIVIDADES DOS OPERADORES TURÍSTICOS e Secundário 3 - CAE 055111 HÓTEIS COM RESTAURANTE. [cf. RIT 2021, 2022 e 2023, fls.300, 325 e 356 do PA],
- B. A Requerente tem como objeto social “*Prestação de serviços de organização de eventos desportivos; exploração e gestão de instalações desportivas que se dediquem, quer à prática de atividades físicas de competição regular, quer de recreação, em locais cobertos ou ao ar livre; gestão de carreiras e representação de atletas profissionais; Prestação de serviços de organização de viagens turísticas, vendidas através das agências de viagem ou directamente pelos operadores turísticos; Hóteis com restaurante*” [cf. RIT 2021, 2022 e 2023, fls.301, 326 e 357 do PA].
- C. A Requerente foi objeto de procedimentos inspetivos internos de âmbito parcial, IVA, relativos aos anos de 2021, 2022 e 2023, credenciados, respetivamente, pelas OI2024..., OI2024... e OI2024..., [cf. RIT 2021, 2022 e 2023, fls.300, 325 e 356 do PA].
- D. Os SIT propuseram relativamente a cada um dos exercícios, 2021, 2022 e 2023, as seguintes correções meramente aritméticas: 2021- 4.732,25€ (quatro mil setecentos e trinta dois euros e vinte cinco cêntimos), [cf. PRIT 2021 fls. 142 do PA)]; 2022 – 12.000,70€ (doze mil euros e setenta cêntimos), [cf. PRIT 2022 fls. 152 do PA) e 2023 – 48.695,64€ (quarenta oito mil seiscentos noventa cinco euros e sessenta quatro euros), [cf. PRIT 2023 fls. 165 do PA).

E. Relativamente à correção de 2021 no montante total de 4.732,25€, os SIT entenderam que a Requerente nas faturas emitidas aos clientes abaixo identificados, entidades não residentes sem estabelecimento estável em território português sujeitas a IVA e dele não isentas, não liquidaram IVA português ao abrigo do artigo 6.º n.º 6 alínea a); artigo 18.º n.º 1 alínea c) e artigo 36.º n.º 5, todos do CIVA – para a fatura assinalada como a) [FT 2021/6, de 23/7/2021] e artigo 6.º n.º 12 alínea a) e artigo 18.º n.º 1 alínea c) todos do CIVA – para a fatura assinalada como c) [FT 2021/13, 09/08/2021], não havendo lugar à liquidação de IVA por força da artigo 6.º n.º 6 alínea a) *a contrario* do CIVA para a fatura b) [FT 2021/7, de 23/7/2021], conforme abaixo se descreve:

FATURA	DATA	CLIENTE	NIF	PAIS DO ADQUIRENTE	VALOR	TRIBUTÁVEL EM PT	IVA EM FALTA	TAXA IVA
a)	FT 2021/6	23/07/2021	C... Licensing and production costs - Match [redacted] vs [redacted] FC on 27/07/2021 (Estádio [redacted])	CHE- [redacted] SUIÇA	15 575,00	SIM	3 582,25	23%
b)	FT 2021/7	23/07/2021	C... Comission fee match [redacted] vs [redacted] FC (Estádio [redacted])	CHE- [redacted] SUIÇA	5 000,00	NÃO		
c)	FT 2021/13	09/08/2021	F... 50% LED board line rent - [redacted] vs [redacted] Estádio Municipal ([redacted])	IT- [redacted] ITALIA	5 000,00	SIM	1 150,00	23%

4 732,25
(euros)

[cf. fls. 147 do PRIT de 2021 do PA].

F. Relativamente à correção de 2022 no montante total de 12.000,79€ (1.978,08€- taxa de 6% e 10.022,71€ - taxa 23%), os SIT entenderam que a Requerente nas faturas emitidas aos clientes abaixo identificados, entidades não residentes sujeitas a IVA e dele não isentas, não liquidaram IVA português ao abrigo do artigo 6.º n.º 6, n.º 8, artigo 18.º n.º 1 alínea c) e artigo 36.º n.º 5, todos do CIVA para as diversas faturas identificadas abaixo:

FATURA	DATA	CLIENTE	ADQUIRENTE	TRIBUTÁVEL EM PT	IVA EM FALTA	TAXA IVA	IVA EM FALTA	TAXA IVA
a)	FT 2022/19	10/08/2022	G... AG. FL [redacted] International TV Rights of Troféu [redacted]	LIECHTENSTEIN	NÃO			

15.

h) FT 2022/38 26/12/2022	D...	FR-	FRANÇA	Bike Rental training camp	SIM			166,75	23%
	725,00			Refereeing team for the training session on Wednesday - 14/12/2022	NÃO	27,00	6%		
				350,00	SIM				
				Transfers for dinner on 16/12/2022					
				450,00					
				1 525,00					

1978,08

10022,71
(euros)

[cf. fls.158 e 160 do PRIT de 2022 do PA].

G. Relativamente à correção de 2023 no montante total de 48.695,64€ (3.267,56€- taxa de 6% e 45.428,08€ - taxa 23%), os SIT entenderam que a Requerente nas faturas emitidas aos clientes abaixo identificados, entidades não residentes sem estabelecimento estável em território português sujeitas a IVA e dele não isentas, não liquidaram IVA português ao abrigo do artigo 6.º n.º 6, artigo 18.º n.º 1 alínea c) e artigo 36.º n.º 5, todos do CIVA para as diversas faturas identificadas abaixo:

FATURA	DATA	CLIENTE	PAIS DO ADQUIRENTE	VALOR	TRIBUTÁVEL EM PT	IVA EM FALTA	TAXA IVA	IVA EM FALTA	TAXA IVA
a)	FT 2023/2	22/06/2023	E... A... ESPANHA						
				50% - Contrato Training Camp - de 15 a 22 de Julho 2023	71 750,00	SIM		16 502,50	23%
b)	FT 2023/3	05/07/2023	H... SL ESPANHA		100 000,00	NÃO			
				Adjudicação de Direitos Publicitários e Televisivos de Desafios e Troféu do					
c)	FT 2023/4	11/07/2023	E... ESPANHA						
				Restante 50% - Contrato Training Camp de 15 a 22 de Julho 2023	71 750,00	SIM		16 502,50	23%
d)	FT 2023/6	11/07/2023	H... SL ESPANHA		100 000,00	NÃO			
				Segunda Tranche de Direitos Publicitários e Televisivos de Desafios e Troféu do					
e)	FT 2023/9	01/08/2023	E... ESPANHA						
				Alojamento em quarto duplo	2 700,00	SIM			
				Alojamento em quarto single	13 530,00	SIM			
					16 230,00	SIM	486,90	6%	1 866,45

f)	FT 2023/10	12/09/2023	H... ESPANHA	150 000,00	NÃO				
Última tranche de Direitos Publicitários e Televisivos de Desafios [redacted] Troféu do [redacted]									
g)	FT 2023/11	18/09/2023	L... ESPANHA	1 500,00	NÃO				
Acordo de intermediação - Jogo [redacted] FC - 28/07/2023 em Huelva									
h)	FT 2023/12	19/09/2023	G... LIECHTENSTEIN	7 000,00	NÃO				
International Broadcasting rights of the match [redacted] vs [redacted]									
Beting rights of the match - [redacted] vs [redacted]									
i)	FT 2023/13	08/12/2023	C... CHE- [redacted] SUIÇA						
[redacted] Women Team accommodation at Hotel [redacted]				5 nights (3rd to 8th	98 250,00	SIM	2 780,66	6%	9 185,98 23%
				Evening snacks x 4 nights	1 080,00	SIM			201,95 23%
				Security guard x 5 nights	2 500,00	NÃO			
				Auditorium privatization x 5 days	6 250,00	SIM			1 168,70 23%
				Ambulance x 4 training sessions (2 hours each)	800,00	Isento			
				Materials for ambulance	300,00	Isento			
					109 180,00				

3267,56	45428,08 (euros)
---------	---------------------

[cf. fls.171 e 173 do PRIT de 2022 do PA].

H. Relativamente às correções propostas nos PRIT referentes aos anos de 2021, 2022 e 2023, a Requerente exerceu o direito de audição previsto no artigo 60.º da LGT e artigo 60.º do RCPITA relativamente a cada ano [cf. fls.311-320 do PA - 2021; fls.340-350 do PA – 2022 e fls.372-372-382 do PA]. A Requerente foi notificada dos RIT relativos aos anos de 2021, 2022 e 2023, verificando-se que, relativamente a 2021, a correção aritmética foi alterada de 4.732,25€ para 3.582,25€ [cf. fls. 298, 303-304, todos do PA). Para 2022, manteve-se a correção proposta no PRIT no montante de 12.000,79€, [cf. fls. 323, 335-336, todos do PA) o mesmo acontecendo para 2023 em que a correção aritmética foi de 48.695,64€, [cf. fls. 354, 335-336, todos do PA). Assim, o total das correções para os anos de 2021, 2022 e 2023 ascende a 64.275, 68€ (sessenta quatro mil duzentos e setenta cinco euros sessenta oito cêntimos) correspondendo ao ano de 2021 - 3.582,25€ (três mil quinhentos oitenta dois euros e vinte cinco cêntimos); 2022 - 12.000,79€ (doze mil euros e setenta nove cêntimos) e 2023 - 48.695,64€ (quarenta oito mil seiscentos noventa cinco euros sessenta quatro cêntimos), [cf. artigo 37.º do PPA)].

- I. As correções referidas no ponto H dos Factos Provados deram origem às liquidações controvertidas de IVA, juros compensatórios e acerto de contas num valor a pagar de 68.775,07€ (sessenta oito euros setecentos e setenta cinco euros e sete cêntimos), [cf. Doc. 1,2,3 anexos ao PPA].
- J. Decorrente do procedimento inspetivo levado a cabo pela AT, foi analisada e solicitada diversa documentação, [cf. Docs. 18 e 31 anexos ao PA] e artigo 28.º do PPA, onde se incluem, nomeadamente, faturas relativas à atividade desenvolvida pela Requerente, ficheiros SAFT da faturação (versão completa) relativos a 2021, 2022 e 2023.
- K. No artigo 18.º da Resposta estão referenciadas faturas controvertidas, que constam do PA, e que deram origem às correções, em sede IVA, constantes nos RIT referidas no ponto H dos Factos Provados, a saber, 2021- 3.582,25€, 2022 - 12.000,79€ e 2023 - 48.695,64€.
- L. Compulsando os autos relativamente às faturas controvertidas, identificadas por ano nos pontos E, F G dos Factos Provados, verifica-se que em relação a algumas, não existe suporte documental sob a forma de contrato escrito, mas sim contrato verbal derivado de negociação particular entre a Requerente e os seus clientes e noutros existe contrato, conforme informação enviada por email por parte da Requerente aos SIT [cf. Docs. 102 -103 anexos ao PA] e [Docs.; 303, 329 e 360 anexos ao PA].
- M. Aliás, conforme depoimento da testemunha arrolada pela Requerente – B...- o mesmo confirmou que era prática do exercício da atividade por parte da Requerente, haver ou não a existência de contrato escrito a suportar quer o exercício da atividade quer a faturação relativa a esse exercício. Da leitura do descritivo das faturas, consta-se que os serviços prestados pela Requerente, sem contrato escrito, relativos a estágio de equipas profissionais de futebol, eram customizados em função das necessidades dos clientes da Requerente. Há situações em que os clientes pretendem serviços “mínimos” relacionados com a estadia de pré-temporada das equipas profissionais de futebol que compreende, nomeadamente, o aluguer do Estádio de futebol no ..., árbitros, serviços de segurança relativo a um jogo de futebol, apoio médico e fornecimentos de água e gelo, conforme FT 2022/23 de 25/8/2022 [Doc. 74 anexo ao PA]. Por outro lado, também há um leque maior de serviços suportados por contrato escrito, onde a oferta de serviços é

maior abrangendo serviços de hospedagem, de “*transfer*” do aeroporto para o hotel onde as equipas vão estar hospedadas, apoio médico, viaturas e serviço de snack, etc. conforme FT 2022/36, de 26/12/2022 onde na descrição aparece “Training Camp 11-17 December 2022, according to contract [Doc. 64 anexo ao PA] tendo como suporte documental o contrato subjacente à prestação desses serviços [Docs. 59-61 anexos ao PA] ao D... . O mesmo racional de negócio, pode-se aplicar aos serviços prestados ao E... suportados, nomeadamente, pela FT 2023/2 de 22/6/2023 onde na descrição aparece “50% - Contrato Training Camp –...de 15 a 22 de julho de 2023” [Doc. 110 anexo ao PA] e tendo como suporte documental o contrato subjacente aos diversos serviços a prestar [Docs. 82-101].

- N. Fica provado que a atividade de Requerente consiste no fornecimento de serviços de diferentes naturezas, consoante as necessidades dos seus clientes, ligados a estágios de equipas futebol no ... (conforme depoimento da testemunha arrolada pela Requerente) que tem como elo comum, a utilização dum campo de futebol no Os serviços prestados pela Requerente são consequência das necessidades dos seus clientes, variando caso a caso a extensão dos mesmos, em que a Requerente depois de saber quais as necessidades dos seus clientes, negocia com os fornecedores desses serviços o “*pricing*” dos mesmos, para depois com uma margem, poder faturar aos seus clientes esses serviços. Assim, não se pode defender que a Requerente efetua uma prestação única de serviços, mas sim, a prestação de diferentes serviços, consoante as necessidades dos seus clientes, que têm em comum a gestão de estágios de clubes de futebol profissional no ..., através da utilização dum estádio de futebol (imóvel), como ficou provada.
- O. Os clientes comunitários da Requerente são clientes registados no sistema VIES enquanto os não comunitários, países terceiros, têm um registo fiscal ativo. Os clientes da Requerente não são particulares, pelo que as transações levadas a cabo pela Requerente são transações do tipo B to B (Business to Business), isto é, com sujeitos passivos registados para efeitos fiscais na UE e fora da UE (países terceiros).
- P. Não foi facultado aos SIT os ficheiros SAFT da contabilidade dos anos de 2021,2022 e 2023, facto não contestado pela Requerente.

FACTOS NÃO PROVADOS

Com relevo para a decisão, não existem outros factos alegados que devam considerar-se não provados.

FUNDAMENTAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO

Cabe ao Tribunal Arbitral seleccionar 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 (cf. n.º 2 artigo 123.º do CPPT e n.ºs 3 e 4 do artigo 607.º, do CPC, aplicáveis *ex vi* alíneas a) e e) n.º 1 do artigo 29.º, do RJAT).

Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal baseia a sua decisão, quanto à matéria de facto, 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 de vida (cf. alínea e) artigo 16.º, do RJAT, e n.º 4 do artigo 607.º, do CPC, aplicável *ex vi* alínea e) n.º 1 do artigo 29.º, do RJAT).

Consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados como factos provados, tendo por base a análise crítica e conjugada dos documentos juntos aos autos e da prova testemunhal.

A testemunha B... é empregado da Requerente e Agente ... e aparentou depor com isenção e com conhecimento dos factos que foram dados como provados.

IV. MATÉRIA DE DIREITO

QUESTÕES DECIDENDAS

Face à exposição das partes nos respetivos articulados e aos documentos apresentados, as questões controvertidas nos presentes autos são:

(1) Tipo de atividade desenvolvida pela Requerente: Prestação de Serviços Única ou não?

A atividade desenvolvida a cabo pela Requerente pode ser considerada como uma prestação de serviços única sob a forma de venda de pacote de serviços, como defende a Requerente, ou não, como defende a Requerida, decorrendo um impacto fiscal a nível da aplicação das regras de localização de serviços ao abrigo do artigo 6.º n.º 6 do CIVA diferente relativamente a cada uma das posições das Partes.

(2) Da quantificação do IVA (aleadamente) devido

A Requerente entende que, a haver aleadamente imposto devido, o mesmo deveria ter sido calculado “*por dentro*” e não da forma como a AT calculou através da aplicação do instituto jurídico da repercussão prevista no artigo 37.º do IVA, posição que não merece acolhimento por parte da Requerida.

(3) Da dedutibilidade do IVA (aleadamente) devido

A Requerente entende que no apuramento do IVA aleadamente devido, deveria ter sido levado em consideração o imposto suportado na aquisição de bens e serviços necessários à prestação desses serviços aos seus clientes, posição que não merece acolhimento por parte da Requerida uma vez que não lhe foram fornecidos os ficheiros SATF da contabilidade para confirmar se a Requerente deduziu ou não o IVA suportado na aquisição de bens e serviços necessários à prestação de serviços fornecidos pela Requerente que estão na origem do imposto controvertido.

(4) Do direito a juros indemnizatórios

A Requerente entende que as liquidações adicionais de IVA controvertidas respeitantes aos períodos de 2021, 2022 e 2023, devem ser anuladas devido a erro imputável aos serviços (AT), tendo originado pagamento de imposto, IVA, superior ao devido, na presunção de que o imposto será pago e o comprovativo de pagamento de imposto protesta juntar ao processo, e que por isso merece a sindicância da arbitragem tributária.

Vejamos,

1. Tipo de atividade desenvolvida pela Requerente: Prestação de Serviços de Prestação Única?

A questão fiscal que se levanta é a de saber se a atividade da Requerente está associada a uma prestação de serviços que consiste num serviço de estadia de uma equipa de futebol em Portugal que engloba diversos tipos de serviços ou não. Não há dúvida que a atividade da Requerente tem a ver com a prestação de serviços conexos com a estadia das equipas de futebol no Algarve. Ora, ficou provado que a extensão dos serviços a prestar variava com as necessidades dos clientes da Requerente.

Assim, podíamos estar perante um cliente que necessita de uma menor extensão de serviços, por exemplo, o aluguer do Estádio de futebol no ..., árbitros, serviços de segurança relativo a um jogo de futebol, apoio médico e fornecimentos de água e gelo e outro em que o leque de serviços era mais extenso, como por exemplo, o caso do clube francês de futebol D... ou o E..., como ficou provado. Assim, pode-se concluir que a “*prestação de serviços de organização de eventos desportivos ou exploração e gestão de instalações desportivas (...)*” como consta no contrato de sociedade da Requerente comporta em si mesmo, uma panóplia de serviços distintos entre si diretamente relacionados com a utilização de um campo de futebol sito no ..., neste caso, para efeitos de estágio das equipas de futebol. O que vai variar a nível de estágios entre os diferentes clientes da Requerente, é a quantidade de serviços que a Requerente vai assegurar aos seus clientes, tendo como fator comum a utilização de um estádio de futebol para efeitos de estágio. A realidade económica da Requerente espelha isto mesmo, como se viu através da análise das faturas controvertidas e no próprio depoimento da testemunha arrolada pela Requerente.

Sendo assim, não se acompanha aquilo que a Requerente defende de que a sua atividade é uma única prestação económica indissociável cuja decomposição tem carácter artificial.

Assim, pelo acima exposto, este Tribunal Arbitral acompanha a posição defendida pela Requerida.

Assim sendo, há que fazer o enquadramento jurídico-fiscal dos serviços prestados pela Requerente.

Em termos de regras de localização das prestações de serviços, encontramos no artigo 6.º n.º 6 al. a) e alínea b) do CIVA, as regras gerais a aplicar.

No caso controvertido, a Requerente defende que como estamos perante uma prestação de serviço única que tem a ver com um serviço de gestão de estadia dos clubes de futebol no ... que engloba diversos tipos de serviços, por interpretação *a contrario* do artigo 6.º n.º 6 al. a) do CIVA, o serviço de estadia considerava-se localizado no país do adquirente (fora de Portugal), entidade não residente sujeito passivo sem estabelecimento estável em território português, não sendo devido IVA português, mas sim IVA do país adquirente, podendo o mesmo aplicar o mecanismo de “*reverse charge*” à taxa de IVA do país adquirente (operação B to B), isto é, liquidava e deduzia IVA se tivesse direito à dedução. A fatura a emitir pela Requerente ao seu cliente, era uma fatura sem IVA português, como aconteceu.

Ora chegando-se à conclusão de que a atividade da Requerente comporta diferentes prestações de serviço aos seus clientes, há que saber se pode aplicar-se a norma prevista no artigo 6.º n.º 6 al. a) do CIVA *a contrario* ou não. A resposta é negativa, uma vez que o artigo 6.º do CIVA tem regras especiais que são exceções às regras gerais plasmadas no artigo 6.º n.º 6 al. a) e b). São as chamadas exceções comuns previstas nos números 7 e 8 do artigo 6.º do CIVA e as exceções especiais previstas nos números 9, 10 e 11 do artigo 6.º do CIVA.

No caso controvertido, como consta do PA, as correções levadas a cabo pelos SIT tiveram em conta o plasmado no artigo 6.º n.º 8 nas alíneas correspondentes à natureza dos serviços complementado com os artigos 18.º e 36.º como constam dos RIT referentes aos anos de 2021, 2022 e 2023, posição que este Tribunal Arbitral acompanha. A AT, como se sabe, tem um poder vinculado, por força dos artigos 266.º n.º 2 da CRP e artigo 55.º da LGT, pelo que as correções que foram efetuadas e que constam dos RIT são legais e, conseqüentemente as liquidações adicionais de IVA, juros compensatórios e acertos de contas são legais devendo manter-se no ordenamento jurídico-tributário português.

Assim, improcede o pedido efetuado pela Requerente.

2. Da quantificação do IVA (aleadamente) devido

A Requerente defende que o IVA liquidado pelos Serviços foi mal calculado, por considerar que o mesmo deveria ter sido calculado *‘por dentro’*, ou seja, considerado como incluído no preço cobrado pela Requerente aos seus clientes, o que motivaria uma liquidação de imposto de valor inferior, posição que a Requerida não acompanha.

Ora, como ficou provado no ponto 1. Tipo de Atividade desenvolvida pela Requerente, nos diversos serviços fornecidos por aquela, deveria ter sido liquidado IVA português, sobre o valor dos serviços prestados, devendo aplicar-se o previsto no artigo 37.º do CIVA, isto é, ao valor do serviço prestado deve acrescer o IVA português devido, uma vez que esses serviços se encontram localizados em Portugal, e, por isso mesmo deve ser liquidado IVA português. Assim, este Tribunal Arbitral entende que o cálculo efetuado pela AT de IVA devido está correto, uma vez que foi efetuado com o previsto na lei portuguesa. Assim, acompanhamos a posição da Requerida de que o IVA português devido deveria ter sido ser acrescido ao valor dos serviços faturados pela Requerente.

Por outro lado, segundo a Requerida *“A Requerente indica, ainda, que, na impossibilidade de recuperar junto do adquirente o IVA reclamado pela administração fiscal, se deve considerar que o preço convencionado já inclui o IVA. Contudo, no caso em apreço encontra-se por demonstrar a impossibilidade de recuperação do imposto, uma vez que se tratam de clientes que são sujeitos passivos de imposto devidamente identificados na contabilidade, nos contratos e nas faturas emitidas e não de consumidores finais não identificados. Valore-se que são clientes registados no VIES ou com número fiscal válido, no caso de países terceiros. Assim, não **basta a mera alegação dessa impossibilidade de recuperação** pois a Jurisprudência europeia e nacional citada pela Requerente **apenas admite a liquidação do IVA ‘por dentro’ em situações muito excecionais**, nas quais ficou demonstrada a impossibilidade de cobrança do imposto ao cliente. O que não é manifestamente aqui o caso!”*, posição à qual, este Tribunal Arbitral adere. Repare-se que ficou provado que os clientes da Requerente não eram consumidores finais/particulares, mas sim sujeitos passivos registados no sistema VIES ou sujeitos passivos de países terceiros com um número fiscal válido. Se por

aplicação das regras de localização dos serviços prestados pela Requerente, fosse devido IVA português, como ficou provado haver, e esse IVA fosse debitado pela Requerente aos seus clientes, de acordo com a legislação europeia e nacional, o mesmo poderia ser recuperado por aqueles ao abrigo da referida legislação e a Requerente receberia o IVA liquidado aos seus clientes que depois entregaria ao Estado Português. Ora, no caso concreto, a Requerente não demonstrou a impossibilidade de cobrança junto dos seus clientes do IVA reclamado pela AT porque pura e simplesmente não os debitou.

Assim, acompanhamos a posição da Requerida no sentido de que o IVA liquidado pela AT está correto e conforme com a legislação nacional.

Assim, improcede o pedido efetuado pela Requerente.

3. Da dedutibilidade do IVA (aleadamente) devido

A Requerente entende que ao IVA que alegadamente a AT entende devido pelas operações ativas controvertidas da Requerente, a AT deveria ter deduzido o IVA suportado na aquisição dos inputs necessários para a prestação de serviços que estão na base do IVA controvertido. Pelo seu lado, a Requerida defende que se desconhece se houve ou não IVA deduzido e qual o montante do mesmo relativamente às aquisições de bens e serviços necessárias às prestações de serviços fornecidas pela Requerente aos seus clientes, uma vez que os ficheiros SAFT da contabilidade dos anos 2021, 2022 e 2023, não foram fornecidos aos ST, apesar de solicitados.

Como ficou provado foram solicitados os ficheiros SAFT da contabilidade dos anos de 2021, 2022 e 2023, não tendo os mesmos sido fornecidos aos SIT, impossibilitando a Requerida de verificar qual o montante de IVA suportado e deduzido nas operações passiva (“inputs”) levadas a cabo pela Requerente relacionado com as suas operações ativas (“outputs”), i.e., os serviços prestados aos seus clientes.

Assim, improcede o pedido da Requerente.

4. Do direito a juros indemnizatórios

No pedido arbitral peticionou ainda a Requerente o pagamento de juros indemnizatórios. Sucede que o direito a juros indemnizatórios previsto no artigo 43.º da LGT tem como antecedente lógico e necessário o pagamento da prestação tributária em montante superior ao legalmente devido. Por conseguinte, ao não terem sido considerados ilegais os atos de liquidação de imposto contestados nos presentes autos, não se encontra preenchida a condição de ter ocorrido o pagamento da prestação tributária em montante superior ao legalmente devido, pelo que improcede o peticionado pela Requerente a este respeito.

Do acima exposto, improcedem totalmente os pedidos efetuados pela Requerente no PPA.

VI. DECISÃO

Nestes termos, acorda este Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar improcedente o pedido arbitral formulado pela Requerente;
- b) Absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) de todos os pedidos; e
- c) Condenar a Requerente nas custas do processo arbitral.

VII. VALOR DO PROCESSO

Atendendo ao disposto no artigo 97.º-A do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 68.775,07 (sessenta e oito mil, setecentos e setenta e cinco euros e sete cêntimos).

VIII. CUSTAS

Custas no montante de € 2.448,00 (Dois mil quatrocentos quarenta oito euros), a cargo da Requerente em razão do decaimento, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT e com os artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, 4.º, n.º 5, do RCPAT, e 527.º do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Notifique-se.

CAAD, 11 de março de 2026

Árbitro Presidente,

(Fernando Araújo)

Árbitro-Adjunto

(Ana Luísa Cabral Basto)

Árbitro-Adjunto (Relator)
(Júlio Tormenta)