

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 608/2019-T

Tema: IVA/2017 – Localização da prestação de serviços – Entidade sem fins lucrativos com sede no estrangeiro – Isenções - Artigos 6º-8/c) e 9º-14), do CIVA e artigos 53º e 54º, da Diretiva IVA.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Dr. Poças Falcão (árbitro-presidente), Dra. Cristina Aragão Seia e Prof. Doutor Victor Calvete (árbitros vogais) designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 06-12-2019, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., INC., contribuinte fiscal n.º..., com sede na ..., ..., New York, NY, Estados Unidos da América, doravante abreviadamente designada por “Requerente”, veio, nos termos do disposto nos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante “RJAT”), requerer a constituição de Tribunal Arbitral, tendo em vista a declaração de ilegalidade e a consequente anulação das liquidações adicionais de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) dos períodos de 2017/03T e 2017/06T, às quais foram atribuídos os n.ºs 2019... e 2019... (Doc. 1). A Requerente pretende ainda o pagamento de juros indemnizatórios.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 17-09-2019.

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, o Conselho Deontológico designou como árbitros os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 06-11-2019, 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.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 06-12-2019.

Em 27 de janeiro de 2020, a Requerida apresentou Resposta, na qual se defende por impugnação e pugna pela improcedência e consequente absolvição do pedido. Juntou o processo administrativo em 29 de janeiro do mesmo ano.

Por despacho de 27-04-2020 foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT.

Apenas a A..., INC. (doravante A... ou Requerente) apresentou alegações e manteve a posição anteriormente assumida.

II. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, atenta a conformação do objeto do processo (cf. artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 5.º do RJAT).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (cf. 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).

O processo não enferma de nulidades.

A Requerente solicitou, quer no Pedido de Pronúncia Arbitral (PPA: arts. 158.º a 165.º), quer nas alegações (B.4.), que, caso o Tribunal Arbitral venha entender que *a realização de um Congresso de uma associação sem fins lucrativos incorpora uma prestação de serviços, sujeita a IVA, aos associados que pagam uma quota anual por um conjunto de benefícios em que se inclui a participação nele*, a convidasse a pronunciar-se sobre as questões concretas

a submeter à apreciação do TJUE e suspenda a instância até estas serem decididas, nos termos do artigo 267.º, alínea b)¹, e primeiro parágrafo, do TFUE.

Para decidir essa questão – certamente prévia em termos de desenvolvimento processual – é preciso, porém, estabelecer os factos do caso, desde logo para apurar se se verifica o segmento destacado a negrito (ie, se os associados da Requerente pagam uma quota anual por um conjunto de benefícios *em que se inclui* a prestação de serviços que foi alvo de sujeição a IVA) que é instrumental para a pretensão da Requerente.

III. FUNDAMENTAÇÃO

1. MATÉRIA DE FACTO

1.1. Factos provados

Com relevo para a decisão da causa, atendendo às posições assumidas pelas partes, à prova documental e processo administrativo juntos aos autos, importa atender aos seguintes factos que se julgam provados:

- a) A A... é uma associação sem fins lucrativos, sediada nos Estados Unidos da América e sem estabelecimento estável Portugal, cujos associados, com sede por todo o mundo, atuam no mercado dos derivados financeiros *over-the-counter* (Doc. 3 junto com o PPA).
- b) A condição de associado da A... depende do pagamento de uma quota anual;
- c) Por força do pagamento da quota anual, os associados da A... beneficiavam de diversas contrapartidas, das quais se destacam as seguintes (Doc. 3 junto com o PPA):
 - i. Acesso às publicações técnicas relativas ao mercado de derivados disponibilizadas online (“Online Library of Interactive A... Documentation”);
 - ii. Entrega de compêndio de documentação complementar relativa ao mercado de derivados (“Complete Documentation Package”);
 - iii. Cópias de novas publicações da A...;
 - iv. Descontos no acesso a publicações físicas da A...;

¹ Por lapso, invoca em ambos os casos a alínea a).

- v. Acesso a memorandos jurídicos relativos a disposições contratuais de contratos-quadro do mercado de derivados abrangendo cerca de 70 jurisdições;
 - vi. Acesso a uma equipa especializada em produtos, regulação e legislação para discussão de matérias relativas ao mercado de derivados;
 - vii. Notas informativas relativas a *updates* de questões políticas e indicadores de mercado nas áreas-chave do mercado de derivados;
 - viii. Descontos em inscrições de conferências;
 - ix. Acesso a reuniões locais, *webinars* e *conference calls* de discussão de matérias técnicas;
 - x. participação na assembleia geral anual da A... .
- d) Quanto à última destas contrapartidas, no ano de 2017, a A... realizou a sua assembleia geral anual para associados em Lisboa nos dias 8 a 10 de maio (Anexo 5 do Doc. 2 junto com o PPA).
- e) A mencionada assembleia geral anual foi de acesso exclusivo aos associados da A... (Doc. 3 e Doc. 2 juntos com o PPA, em particular o Anexo 5).
- f) Para o efeito de organização daquele evento, a Requerente registou-se, em 31 de dezembro de 2016, em Portugal para o exercício da atividade de “ORGANIZAÇÃO FEIRAS, CONGRESSOS E OUTROS EVENTOS SIMILARES” a que corresponde o CAE 82300 (cf. p. 2 do designado “Relatório de Análise” - o Relatório de Inspeção Tributária, RIT).
- g) Para efeitos de IVA, a Requerente enquadrou-se em Portugal no regime normal trimestral (p. 2 do RIT).
- h) No âmbito da organização da aludida assembleia geral, a Requerente suportou IVA em Portugal relacionado com o aluguer de espaços, alojamento, alimentação e bebidas (cf. p. 3 do RIT).
- i) A Requerente apurou um crédito de IVA no montante de 39.801,21EUR, resultante da dedução de 50% do IVA suportado na organização da assembleia geral, tendo requerido o respetivo reembolso na declaração periódica do segundo trimestre de 2018 (pp. 2 e 3 do RIT).

- j) Na sequência do referido pedido de reembolso, a Requerente foi objeto de um procedimento de inspeção tributária, de natureza interna e âmbito parcial, circunscrito ao direito ao reembolso do IVA exercido naquela declaração (p. 2 do RIT).
- k) Em resultado daquele procedimento inspetivo, os serviços da Autoridade Tributária procederam a uma correção na esfera da Requerente, no montante global de € 145.153,47², com o seguinte fundamento:

“II.4

(...) Foram solicitados ao sujeito passivo, na pessoa do seu representante, esclarecimentos e documentos que justifiquem tanto a liquidação como a dedução do referido imposto (Anexo 2)

Através da resposta do sujeito passivo concluiu-se que, no âmbito da organização da Reunião Geral o mesmo incorreu em diversas despesas, nomeadamente com o aluguer do espaço, alojamento, alimentação e bebidas dos participantes, as quais conferem direito á dedução do IVA suportado, tendo em conta as condicionantes previstas no Artº 21.º do CIVA.

Parte do espaço alugado pela A... foi usado como área de exibição (por expositores), tendo sobre o valor cobrado pelo A..., sido liquidado imposto, á taxa de 23%, de acordo com as regras de localização das operações presentes no CIVA. O valor declarado pelo sujeito passivo foi de 118.928,41€ a que corresponde 27.353,53€ de IVA liquidado, que foi mencionado nos campos 3 e 4 da declaração periódica de 2017/03T. (...)

² É o valor que consta do Relatório de Análise (RIT), designadamente do quadro da p. 1 (igual ao da p. 5).

No “Mapa Resumo das Correções Resultantes da Ação de Inspeção” , p. 6 do DOC. 2, aparece, muito sumidamente, um valor similar(: € 145.163.47), mas no final do ponto 6 do Parecer do Chefe de Equipa, p. 2 do mesmo Doc. 2, o “imposto em falta” indicado é € 144.333.52 – que é o “valor total da correção” mencionado no Doc. 1 (3ª folha, “*Liquidação Adicional feita com base em correção efetuada pelos Serviços de Inspeção Tributária*”).

Nenhum destes montantes coincide com o que é referido a final como valor do processo que corresponde ao indicado pela Requerente e não foi alvo de reparo pela AT.

III - DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORREÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS

(...)

Na análise efectuada ao valor cobrado em dólares pela ocupação dos stands, existentes na área do evento, verificou-se que houve um erro na aplicação da taxa de câmbio á data, ou seja foi aplicada a taxa de \$1,533/1€ quando a mesma era de \$1,0533/1€ prevista na própria factura, (nº 170124) o que originou que a base tributável declarada assim como o imposto liquidado não fosse o correcto. (Anexo 3).

(...)

Verificou-se nos programas das Reuniões Gerais realizadas em Tóquio (2016) e em Miami (2018) que foram cobradas as participações nas mesmas no valor de \$1.300 dólares. (Anexo 4). Assim, apesar de, no programa referente á Reunião Geral de Lisboa, enviado pelo sujeito passivo (Anexo 5) não mencionar qualquer valor, foi questionado o sujeito passivo sobre o número de participantes na mesma e o valor da quota anual afecto á participação no evento. O sujeito passivo veio informar que o evento efectuado em Lisboa teve 528 participantes e que o valor da quota correspondente á participação no evento foi de \$1.300. (Anexo 6)

(...)

IX - DIREITO DE AUDIÇÃO-Fundamentação

(...)

Da aplicação da regra da localização

Localizar uma operação para efeitos fiscais significa determinar o ordenamento jurídico fiscal que lhe será aplicável. As prestações de serviços relativas ao acesso de manifestações de carácter cultural, artístico, científico desportivos e outras assim como as prestações de serviços acessório as relacionadas com tal acesso são uma excepção às regras gerais de localização das operações ou seja as mesmas são tributadas no lugar onde materialmente são executadas independentemente da qualidade do adquirente. Considera o sujeito passivo que sendo a Assembleia Geral um evento fechado ao público ao qual não é possível adquirir o direito de acesso a

não ser aos seus membros, o evento não pode ser incluído na regra da localização e como tal ser tributado em território nacional. Contudo verifica-se que a alínea e) do nº 8 do Artº 6º do CIVA quando se refere ao acesso a manifestações, no caso concreto, de carácter científico, não especifica que as mesmas tenham que ser públicas. Alias, conforme é referido o direito de acesso pode ser feito através de quotização o que é o caso.

(...)

Da aplicação da isenção prevista no Artº 9º nº 14 do CIVA

(...)

Prevê o Art.º 10.º do mesmo diploma (Conceito de organismos sem finalidade lucrativa) as condições a serem cumpridas em simultâneo para que, um organismo possa ser considerado sem finalidade lucrativa. O facto de o sujeito passivo se disponibilizar para colocar á disposição da Autoridade Tributaria toda a escrituração disponível [alínea b) do Art.º 10.º] que abrange todas as suas actividades nos Estados Unidos, que se encontra, supõe-se na sede da mesma, não comprova que a mesma cumpra os restantes requisitos nomeadamente o disposto nas alíneas a), c) e d). Assim a A... não pode ser considerada como Organismo sem finalidade lucrativa em Portugal, não lhe sendo assim aplicável a isenção prevista no nº 14.º do Art.º 9º do CIVA.

Da aplicação do direito á dedução integral do IVA

Requer ainda a A... que, caso não sejam aceites as fundamentações para que as prestações de serviços não sejam localizadas e tributadas em território nacional, nem seja aceite a inclusão das mesmas na isenção presente no nº 14º do Artº 9º do CIVA, seja considerado na totalidade o IVA suportado, nomeadamente o IVA referente aos custos com alojamento e catering.

De acordo com a Informação Vinculativa da AT nº 9889 de 29/02/2016, a dedução do imposto suportado pelos sujeitos passivos nas operações intermédias de um circuito económico é um elemento central do funcionamento do sistema do IVA, que tem como objectivo tributar apenas o consumidor final. O direito à dedução pressupõe que os sujeitos passivos recuperem, em regra, o IVA suportado em bens e

serviços com vista à realização de operações tributadas, dentro dos limites estabelecidos pelo Código do IVA. O art.º 19º, nº 1 do CIVA estabelece que, para apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos deduzem, ao imposto liquidado, o imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos. O imposto passível de dedução corresponde, em regra, a todo o imposto suportado pelo sujeito passivo para o exercício da actividade económica, em aquisições de bens e serviços que sejam utilizados em operações tributadas. Contudo o direito á dedução tem algumas excepções previstas no art.º 21.º do CIVA, relacionadas com a aquisição de determinados bens ou serviços cujas características os torna não essenciais à actividade produtiva ou facilmente desviáveis para consumos particulares.

Assim estão excluídas, entre outras, do direito á dedução, as despesas respeitantes a alojamento, alimentação, bebidas e tabacos e despesas de recepção.

Não obstante as exclusões previstas no nº 1 do Artº 21º do CIVA, o nº 2 permite, em certos casos, a dedução, ainda que parcial, do IVA incluído nessas despesas:

Artº 21º do CIVA :

(...)

“2 - Não se verifica, contudo, a exclusão do direito à dedução nos seguintes casos:

(...)

c) Despesas mencionadas nas alíneas a) a d) do número anterior, quando efectuadas por um sujeito passivo do imposto agindo em nome próprio mas por conta de um terceiro, desde que a este sejam debitadas com vista a obter o respectivo reembolso;

d) Despesas mencionadas nas alíneas c) e d), com excepção de tabacos, ambas do número anterior, efectuadas para as necessidades directas dos participantes, relativas à organização de congressos, feiras, exposições, seminários, conferências e similares, quando resultem de contractos celebrados directamente com o prestador de serviços ou através de entidades legalmente habilitadas para o efeito e comprovadamente contribuam para a realização de operações tributáveis, cujo imposto é dedutível na proporção de 50 %;

O legislador entendeu que, ainda que os bens e serviços possam ser utilizados na actividade do sujeito passivo, apenas pode exercer o direito á dedução nas situações e com os limites previstos no n.º 2 do art.º 21º. do CIVA.

Para que se verifique o direito á dedução da totalidade do IVA suportado pelo sujeito passivo, conforme previsto na alínea c) do n.º 2 do Artº 21º. do CIVA, teriam as despesas de vir a ser debitadas a terceiros

Não foi apresentado por parte do sujeito passivo evidencia que na factura/bilhete emitido, ou no preço de \$1.300,00USA, se encontrem incluídos os valores suportados com vista a obtenção de reembolso.

Nestes termos, uma vez que a empresa organizadora (A...) contractou serviços directamente a varias empresas, com vista á realização do evento, sem ter como objectivo o debito discriminado a terceiros, apenas será dedutível na proporção de 50%, o imposto suportado nas despesas directamente relacionadas com o evento e que são efectuadas para as necessidades dos participantes”

- l) Ao ofício ... da AT(p. 50 do PA, Anexo 6), a Requerente respondeu (em itálico):
“**1. Montante da quota anual afeto à participação no evento realizado em Lisboa.** O montante corresponde a US \$ 1.300 por participante.(...) **3. Montante pago por participante (fee de registo) no 31º AGM realizado em abril de 2016, em Tóquio.** O montante pago por participante no 31º AGM realizado em abril de 2016, em Tóquio, foi de US \$ 1.300. **3. Montante pago por participante (fee de registo) no 33º AGM realizado em abril de 2018, em Miami.** O montante pago por participante no 31º AGM realizado em abril de 2018, em Miami, foi de US \$ 1.300.”
- m) Do formulário de inscrição “A... Members Only” com as “Registration Fees” no “Annual General Meeting” de Tóquio resulta que a “Conference Registration Fee” nesse evento foi de \$ 1.300 U.S. por pessoa (PA, p. 30, Anexo 4).
- n) Esse mesmo formulário de registo previa a forma de realização desse pagamento específico (cheque, transferência ou cartão de crédito – p. 31, Anexo 4), a indicação da sujeição, ou não, a IVA (idem), as consequências de o pagamento não estar disponível na data da realização do evento (indicação de um cartão de crédito “as a guarantee for payment of the registration fee” – p. 32, Anexo 4) e a política de

cancelamento (idem): até uma certa data, com reembolso integral do pagamento feito; depois dela, sem reembolso.

- o) O montante de \$ 1.300 U.S. foi o pagamento por pessoa pela participação no evento da A... em Lisboa nos dias 8 a 10 de maio de 2017.
- p) Em consequência da referida correção efectuada pela AT, a Requerente foi notificada dos atos tributários melhor identificados supra (Doc. n.º 1).

1.2.Factos dados como não provados

Não há factos relevantes para a resolução do caso que não tenham ficado provados.

1.3.Fundamentação da matéria de facto provada

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Ac. do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo 07148/13, “o valor probatório do relatório da inspecção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas”.

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

O único facto que requer fundamentação específica, uma vez que a Requerente alegou que \$ 1300 US era o valor da quota anual de participação na A..., não o pagamento individual do ingresso na Assembleia Geral da A..., é o que consta da alínea p) dos Factos Provados. Considerou-se provada a interpretação feita pela AT:

- por um lado, porque nenhuma prova foi produzida pela Requerente no sentido que invocou (bem pelo contrário: uma das informações prestadas pelo representante da Requerente à AT – al. l) dos Factos Provados – não só referia que o “*Montante da quota anual afeto à participação no evento realizado em Lisboa*” fora de \$ 1300 US, como indicava esse valor como “*fee de registo*” nas duas anteriores Assembleias Gerais da A... - Tóquio e Miami)³;

- por outro lado porque:

a defesa da Requerente não deu *nenhuma* explicação para a informação que o seu representante prestou à AT nos precedentes termos⁴; e

³ A Requerente invoca, em sentido contrário, a resposta que o seu representante tinha apresentado antes ao ofício ... (p. 49 do PA, Anexo 6), em que se escreveu:

“Conforme oportunamente transmitido, a conferência realizada em maio de 2017, em Lisboa, não foi aberta ao público em geral, destinando-se apenas a membros da A..., os quais pagam quotas anuais à A... Inc. (...) Reitera-se que, os proveitos que a A... obteve no âmbito da conferência realizada foram “Exhibitor fee” e “Sponsorship” (patrocínios).”

Tem de se sublinhar, quanto ao primeiro período transcrito, que o facto de a Assembleia da A... ser só para membros, e de estes pagarem quotas anuais, não implica que a participação nessa assembleia, como nas anteriores, não fosse paga. O que a resposta assevera é que a qualidade de membro era condição necessária, não que fosse condição suficiente.

Isso poderia resultar, sim, da segunda parte. Todavia, como esta alude a “*proveitos*” (ie: “*ganhos, benefícios, lucros, proventos*”) não é, em rigor, incompatível com a cobrança de uma taxa ou jóia de inscrição. E, justamente por isso, não pode ser tido como uma declaração falsa.

⁴ Nas suas alegações – que neste ponto se interpretam como lapso, para se não terem como produzidas de má-fé – **a Requerente imputou à AT a conclusão de que toda a quota anual dos associados era imputável à realização do Congresso**, escrevendo o seguinte (destaque aditado):

nem se refira que tal resulta contrariado pelo facto de, no Ofício n.º ..., de 1 de março de 2019, os serviços inspetivos – e apenas e exclusivamente estes – terem alegado que o montante da quota anual se encontra “(...) afeto à participação no evento realizado em Lisboa” (cfr. Anexo 6 do documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral). Como se reputa evidente, essa expressão apenas vincula quem a proferiu (i.e., os serviços inspetivos), não só não tendo sido em momento algum assentida ou aquiescida pela Requerente, como, aliás, resultando afastada nos esclarecimentos supra transcritos que se limitam a refletir a realidade dos factos.

o já referido formulário de registo na Assembleia Geral de Tóquio (als. *m*) e *n*) dos Factos Provados), constante do PA (pp. 30 e 31, Anexo 4) fazia expressa referência a esse montante como taxa de inscrição, dispunha sobre a forma de realizar esse pagamento e sobre as consequências decorrentes deste (incluindo a sua devolução em caso de cancelamento atempado da inscrição), razão pela qual sustentava, mesmo na ausência de “*confissão*” da Requerente, a inferência feita pela AT de que a Assembleia Geral de Lisboa estava sujeita a regras iguais às das anteriores⁵.

2. MATÉRIA DE DIREITO

2.1. A questão do reenvio ao Tribunal de Justiça da União Europeia

(artigos 158.º a 165.º do pedido de pronúncia arbitral)

Segundo a Requerente **o enquadramento da realização da sua Assembleia Anual – que invocou constituir um segmento da contrapartida da quota anual paga pelos associados da A...** – como uma prestação de serviços conflituaria com o previamente decidido pela mais alta instância jurisdicional da União Europeia nos processos

- **C-102/86** (Caso Apple and Pear Development, decidido pelo Tribunal de Justiça em 8 de março de 1998: “*não existe qualquer relação entre as vantagens que os produtores individuais*

Ora, como se vê na p. 50 do PA (que é exactamente o “Anexo 6 do documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral”), a **carta** (de resposta ao Ofício n.º...) onde, à pergunta sobre “Montante da quota anual afeto à participação no evento realizado em Lisboa”, se responde inequivocamente que “O montante corresponde a US \$ 1.300 por participante”, **foi enviada à AT pelo representante da Requerente.**

⁵ Poderia ainda acrescentar-se – desde logo por se estranhar que isso não seja mencionado nos autos – que o Tribunal pôde apurar que os montantes de inscrição como associado da Requerente são diferenciados consoante a natureza dos membros: como se refere nas *By-Laws* da A... (“*As Amended through April 2019*” e, portanto, posteriores à data dos factos) disponíveis em <https://www... 2019.pdf>, há estatutos diferenciados de participação (“*Primary Members*”, “*Associate Members*” e “*Subscribers*”).

Acresce que são as sociedades que são associadas da A...: como se refere na página de adesão à A... (<https://ww...>) “*A... Membership is corporate so all staff at member organizations can take advantage of the membership benefits. Membership extends to all eligible subsidiaries of the member company.*”

retiram dos serviços prestados pelo Council e o montante das contribuições obrigatórias que estão obrigados a pagar nos termos da Order de 1980. As contribuições exigíveis enquanto obrigações não contratuais mas legais, são sempre exigíveis ao produtor individual a título de crédito devido ao Council, independentemente da questão de saber se um serviço específico do Council lhe confere ou não uma vantagem.”);

- **C-16/93** (Caso Tolsma, decidido pelo Tribunal de Justiça em 3 de março de 1994: “(...) uma prestação de serviços só é efetuada «a título oneroso», na aceção do artigo 2.º, ponto 1, da Sexta Diretiva, e só é assim tributável, se existir entre o prestador e o beneficiário uma relação jurídica durante a qual são transacionadas prestações recíprocas, constituindo a retribuição recebida pelo prestador o contravalor efetivo do serviço fornecido ao beneficiário”⁶);

- **C-277/05** (Caso Société thermale d'Eugénie-Les-Bains, decidido pelo Tribunal de Justiça em 18 de julho de 2007: “Não constituindo o pagamento do sinal a retribuição recebida por uma entidade que explora um estabelecimento hoteleiro a título de contrapartida efetiva de um serviço autónomo e individualizável fornecido ao seu cliente, por um lado, e tendo a conservação do sinal por objetivo, após a desistência desse cliente, reparar as consequências do incumprimento do contrato, por outro, deve considerar-se que nem o pagamento do sinal, nem a conservação do mesmo, nem a sua restituição em dobro são abrangidos pelo artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Diretiva. (...) quando o cliente exerce a faculdade que lhe assiste de resolver o contrato e esses montantes são conservados pela entidade que explora um estabelecimento hoteleiro, como indemnizações fixas de rescisão pagas para reparar o prejuízo sofrido na sequência da desistência do cliente, sem nexos diretos com qualquer serviço prestado a título oneroso e, enquanto tais, não sujeitas a esse imposto.”);

- **C-174/00** (Caso Kennemer Golf, decidido pelo Tribunal de Justiça em 21 de março de 2002: “a matéria coletável de uma prestação de serviços é constituída por tudo o que é recebido em contrapartida do serviço prestado e que uma prestação de serviços só é tributável se existir um nexo direto entre o serviço prestado e a contrapartida recebida (...). Assim, uma prestação de serviços só é tributável se existir entre o prestador e o beneficiário uma relação jurídica

⁶ Invoca ainda, no mesmo sentido, o § 34 do acórdão do Tribunal de Justiça proferido em 23 de março de 2006 no processo **C-2130/04**.

durante a qual são transacionadas prestações recíprocas, constituindo a retribuição recebida pelo prestador o contravalor efetivo do serviço fornecido ao beneficiário”); e

- **C-494/12** (Caso Dixons Retail, decidido pelo Tribunal de Justiça em 21 de novembro de 2013: “*as operações tributáveis pressupõem a existência de uma transação entre as partes, com a estipulação de um preço ou de um contravalor. Assim, quando a atividade de um fornecedor consiste em entregar exclusivamente bens sem contraprestação direta, não existe valor tributável, e as entregas de bens em causa não estão, portanto, sujeitas ao IVA*”).

Se algumas das decisões poderiam ser descartadas *a priori* (a do **C-102/86** por ser referente a uma taxa; a do **C-277/05** por a prestação ser aqui individualizável), a Requerente tem razão em invocar que, em certas prestações/contraprestações existe alguma *imprecisão na delimitação do sinalagma*. Se se pensar na *onerosidade* da prestação como um equivalente a um sinalagma há de facto um problema de fronteira (e, claro, não apenas neste caso: em todos em que um pagamento genérico – mensal, anual, ... – dê direito a um conjunto diversificado, e eventualmente variável, de vantagens e esteja em causa fazer a imputação de uma parte dessas prestações a uma parte da contrapartida).

Sucede que, sendo embora tal questão muito interessante⁷, é, no caso dos autos, puramente académica: como se viu supra, **o pagamento feito pelos participantes no Congresso foi a contraprestação directa e onerosa da sua participação nesse evento**. Consequentemente, a jurisprudência que a Requerente invocou não tem aplicação ao caso e, portanto, não suscita qualquer dúvida que justifique solicitar o reenvio.

*

Embora isso não seja claro, nem no PPA nem nas alegações da Requerente, pode admitir-se que o pedido de reenvio que a Requerente formula expressamente pudesse ter *também* em vista a *não aplicação da norma de isenção do artigo 9.º, n.º 14, do Código do IVA*, por não

⁷ Tanto, que há até uma outra linha jurisprudencial que poderia ter sido invocada em abono da mesma pretensão, e que o Tribunal de Justiça da União Europeia formulou assim na decisão do caso **C-349/96** (Card Protection Plan): “*qual é o critério correcto a ser aplicado para decidir se uma operação consiste, para efeitos de IVA, numa única prestação composta ou em duas ou mais prestações independentes?*”

verificação dos requisitos do seu artigo 10.º. Sucede que, nesse contexto, a dúvida que justificaria o pedido do presente Tribunal Arbitral teria a ver com a aplicação de um regime que, como adiante se verá, *não tem aplicação ao caso* por razões que em nada se prendem com a pretendida “*interpretação e a aplicação uniformes*” do Direito da União Europeia (como logo se refere no §1 das *RECOMENDAÇÕES à atenção dos órgãos jurisdicionais nacionais, relativas à apresentação de processos prejudiciais*, publicadas no JO C 439, de 25 de Novembro de 2011). Ora, mesmo considerando que tais normas (artigos 9.º, 14), e 10.º do Código do IVA) são *expressão direta do Direito da União*, e que as questões de aplicação desse Direito se colocam *exatamente do mesmo modo* perante *agentes económicos* dos Estados-Membros e *de Estados terceiros*, sobra que “*O Tribunal de Justiça só se pode pronunciar sobre o pedido de decisão prejudicial se o direito da União for aplicável ao processo principal.*” (§9 das referidas *RECOMENDAÇÕES*, destaque aditado). Acontece que, como já foi antecipado e será demonstrado adiante (ponto 2.2.3.), tais normas (deste modo consideradas equivalentes a “*direito da União*”) não são aplicáveis no processo principal – e não o sendo não pode ter lugar o reenvio.

Assim, fica indeferido o solicitado.

2.2. As questões materiais a resolver

No seu PPA a Requerente apresentou a este Tribunal Arbitral um conjunto de questões sobre a **inadmissibilidade da tributação da operação** realizada no território nacional (inexistência de operação tributável; não localização em Portugal da prestação de serviços), o **excesso dessa tributação**, e a **isenção dessa tributação**.

Na sua resposta, a AT notou que essas diversas pretensões eram logicamente incompatíveis (§31), mas a Requerente invocou, nas suas alegações, que se limitara “*a enunciar – ao abrigo do artigo 554.º do CPC, ex vi artigo 2.º, n.º 1, alínea e) do RJAT – um conjunto de pedidos anulatórios ordenados subsidiariamente*”. E, na medida em que cada novo e sucessivo patamar da argumentação explanada no PPA era antecedido da ressalva de que só valia para o caso de o antecedente não proceder, declarando a Requerente que não concedia que tal pudesse ser o caso, não há razão para duvidar.

Para maior simplicidade, no tratamento dessas diversas questões seguir-se-á a sequência apresentada pela Requerente, que foi também a adoptada pela Resposta da AT.

2.2.1. A questão da inexistência de operação tributável

(artigos 27.º a 57.º do pedido de pronúncia arbitral)

Os argumentos da Requerente

A tese da Requerente é a de que a sua assembleia geral anual, realizada em 2017 em Lisboa, *não configurou uma prestação de serviços efetuada a título oneroso* e, portanto, não era subsumível ao disposto no artigo 1.º, n.º 1, alínea *a*), do Código do IVA (CIVA) – nem da alínea *c*) do n.º 1 do artigo 2.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006 (“Diretiva IVA”).

O esteio da sua argumentação é, por um lado, o pressuposto de que o pagamento de \$ 1300 US correspondia à quota anual paga por cada associado/participante na Assembleia Geral da A..., e, por outro, o conjunto de decisões da mais alta instância jurisdicional da União Europeia, que acima foram referidas a propósito de um eventual reenvio prejudicial (conjunto esse indicado no PPA e ampliado nas suas alegações).

Os argumentos da AT

A mais de alegar contradição com a subsequente invocação de isenção reclamada pela Requerente, a AT considerou essencialmente que a jurisprudência invocada pela Requerente era inapropriada por nela não estar em causa, “*como no presente caso, uma correspondência entre um montante pago a título de quotas e o serviço de participação em reuniões*”.

Decidindo:

Muito embora não se trate, se bem se ajuíza, de *um montante pago a título de quotas* (o pagamento feito, como resulta do RIT e dos factos provados, foi estritamente para a participação na Assembleia Geral da A... realizada em Maio de 2017 em Lisboa), nem de um *serviço de participação em reuniões* (o pagamento feito teve em vista – e como contrapartida – a

participação num evento fechado de alto nível destinado a um conjunto de especialistas), não há dúvida sobre o carácter oneroso (sinalagmático) das prestações das partes.

Assim, pelas mesmas razões pelas quais se indeferiu o pedido de reenvio prejudicial, indefere-se a pretensão de anulação dos atos tributários impugnados com fundamento na falta de onerosidade das prestações das partes.

2.2.2. Questão do excesso de tributação

(artigos 58.º a 71.º do pedido de pronúncia arbitral)

Os argumentos da Requerente

Com base no mesmo pressuposto de que o pagamento de \$ 1300 US correspondia à quota anual paga por cada associado/participante na Assembleia Geral da A..., a Requerente ensaia uma segunda linha de defesa com base na consideração, por um lado, desse valor como pagamento genérico de um pacote de benefícios em que se incluía, como mera fração, a participação na Assembleia Geral da A..., e, por outro, da não “segregação”, por parte da AT, do valor dessa participação no pacote geral de serviços disponibilizado aos associados. Retomando as suas palavras, *“entendendo a AT que ocorre uma prestação de serviços tributável em Portugal, impunha-se que apurasse qual o montante da quota anual suportada pelos associados que corresponde à efetiva contraprestação da operação tributada”*

Resultaria assim, em seu entender, a extensão da tributação a um conjunto *“de operações tributáveis (...) a generalidade das quais não localizadas em Portugal”* (um argumento a que volta mais tarde).

Os argumentos da AT

Respondeu a AT dizendo, por um lado, que *“o valor considerado pelos SIT, foi o indicado pela própria Requerente como o montante das quotas recebidas, **afecto** à participação*

dos associados na reunião.”, e, por outro lado, que a Requerente não juntou nem protestou juntar qualquer elemento de prova sobre esses outros serviços prestados aos membros da A...⁸.

Decidindo:

Da consideração da brochura junta pela Requerente como Doc. 3 nada resulta em abono da sua posição: sem dúvida que as quotas anuais dão aos associados da A... um conjunto de benefícios (identificados, aliás, na al. c) dos Factos Provados), e o pagamento das quotas anuais (entre outros montantes) dos associados (que são as empresas) até são condição – necessária, mas não suficiente – para participação na Assembleia Geral anual.

Porém, como essa participação está sujeita a uma *registration fee* pessoal e como já se estabeleceu, para lá de toda a dúvida razoável, que o valor dessa *taxa* ou *jóia de inscrição* foi de \$ 1300 US por participante, pelas razões já vistas, não houve excesso de tributação algum.

2.2.3. A questão da isenção

(artigos 72.º a 157.º do pedido de pronúncia arbitral)

Os argumentos da Requerente

Pretende a Requerente que, atenta a sua natureza de organismo sem finalidade lucrativa e a natureza do evento por ela promovido em Portugal, deveria beneficiar da norma de isenção prevista no artigo 9.º, n.º 14, do CIVA (*“Estão isentas do imposto: (...) 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,*

⁸ A AT também invocou que a brochura junta pela Requerente aos autos como Doc. 3 *“não pode ser aceite por não estar redigido em Português”*, o que foi – como a Requerente salientou com razão – especialmente inadequado, tendo em conta que

- o regime legal implicitamente invocado (o do artigo 134.º, n.º 1, do Código de Processo Civil *ex vi* artigo 2.º, n.º 1, alínea e), do RJAT), *não exige* junção aos autos de tradução certificada para efeitos de probatório, competindo ao Tribunal, se julgar ser o caso, determiná-lo: *“Quando se ofereçam documentos escritos em língua estrangeira que careçam de tradução, o juiz, oficiosamente ou a requerimento de alguma das partes, ordena que o apresentante a junte.”*;

- a própria AT utilizou como prova documentos na mesma língua (designadamente o referido nas alíneas m) e n) dos Factos Provados).

conferências, seminários, cursos e manifestações análogas de natureza científica, cultural, educativa ou técnica”).

Acrescenta que a AT reconheceu a sua natureza de “*associação sem fins lucrativos estabelecida nos Estados Unidos*”, e que não foi posto em dúvida que o evento por si realizado em Portugal foi “*um congresso de especialistas na área técnica do mercado de derivados financeiros*”, pelo que os requisitos substanciais de aplicação da norma estavam preenchidos.

Quanto aos requisitos fixados no artigo 10.º do CIVA, invoca a Requerente que a AT não aceitou a sua pretensão de beneficiar da isenção (formulada, recorde-se, em sede de Direito de Audição) “*por alegado incumprimento dos requisitos formais da referida disposição – enquanto mera decorrência da inexistência de contabilidade em Portugal*”. E faz notar que, não estando obrigada a ter contabilidade em Portugal, disponibilizou o acesso à sua contabilidade – o que a AT recusou “*dando, logo à partida, os requisitos formais como não verificados pela mera circunstância de a Requerente se tratar de uma entidade estrangeira e não dispor de contabilidade em Portugal.*”

Aduz ainda que tal obrigação não resulta do CIVA e que exigí-lo é uma violação do princípio da legalidade fiscal: “*o benefício fiscal de isenção de tributação de IVA não pode ser limitado por um mero entendimento ou interpretação dos serviços inspetivos*”

Por outro lado, invoca ainda que as regras do ónus da prova – mesmo interpretadas no sentido de que caberia à Requerente fazer a prova dos pressupostos de isenção – não desoneravam a AT de, em cumprimento do princípio do inquisitório, da legalidade e do apuramento da verdade material, solicitar à Requerente todos os elementos necessários para aferir “*do (in)cumprimento dos requisitos formais previstos no artigo 10.º do CIVA*”, não lhe sendo “*possível concluir a priori pela falta de prova do cumprimento de um requisito sem desencadear, primeiro, a devida investigação*”.

Invocou ainda que exigir a entidades estrangeiras que disponham de contabilidade em Portugal para aferir da verificação dos pressupostos formais de aplicação da isenção é, na verdade, impedir a aplicação da norma a tais entidades, ou seja, constitui uma violação do princípio europeu da igualdade de tratamento (especialmente relevante sendo o IVA um imposto de matriz europeia) – nos termos já vistos a propósito do pedido de reenvio prejudicial – mas constitui também uma violação do princípio constitucional da igualdade.

Os argumentos da AT

Na sua Resposta, a AT começa por invocar que é à Requerente que cabe o ónus da prova do direito à isenção.

Também invoca que *“a Requerente foi notificada em sede audiência de qual o sentido de decisão dos SIT e, mesmo notificada de que a isenção não seria considerada pelos SIT se não fizesse prova dos requisitos constantes das alíneas a), c) e d) do art.º 10.º do CIVA, não logrou e, diga-se, nem tentou efectuar tal prova.”*

Invoca igualmente a inexistência de qualquer tratamento discriminatório uma vez que *“para que tal isenção seja aplicada, tem de ser efectuada prova dos requisitos do art.º 10.º e, isto, tanto para a Requerente como para qualquer outro sujeito passivo, seja ele de que Estado for.”*⁹

Decidindo:

Antes de mais, cabe recordar que a questão da isenção surgiu de forma superveniente: inicialmente a Requerente não invocou isenção alguma, tendo inclusivamente pago os montantes de IVA que apurou. Foi só quando a inspeção realizada pela AT determinou o pagamento de um excesso de IVA que a Requerente, em sede de audição prévia, suscitou a questão da aplicação da norma do artigo 9.º, n.º 14, do Código do IVA. Ora, nessa altura – a única em que a AT se pronunciou sobre tal matéria – a posição desta foi, tal como consta do RIT, a seguinte (sic):

“O facto de o sujeito passivo se disponibilizar para colocar á disposição da Autoridade Tributaria toda a escrituração disponível [alínea b) do Art.º 10.º] que abrange todas as suas actividades nos Estados Unidos, que se encontra, supõe-se na sede da mesma, não comprova que a mesma cumpra os restantes requisitos nomeadamente o disposto nas alíneas a), c) e d).”

⁹ A AT também aponta, aparentemente, para uma incongruência na posição da Requerente: *“a Requerente pretende não liquidar o imposto nas operações activas, alegando beneficiar de uma isenção do artigo 9.º, mas, ainda assim, deduzir como deduziu, o imposto suportado nos inputs, como se de tal isenção não beneficiasse.”* (§31). A questão de apurar o tipo de isenção (simples ou completa) não se figura relevante.

Tem de reconhecer-se, portanto, que a posição da AT, claramente consignada na parte final da passagem transcrita, não revela a recusa da isenção como “*mera decorrência da inexistência de contabilidade em Portugal*”, ao contrário do que invoca a Requerente. Antes, como decorre da resposta da AT ao PPA (única outra circunstância em que esta teve ocasião de se pronunciar sobre os motivos da recusa da isenção), essa recusa resulta de a Requerente se ter predisposto a comprovar *uma* das condições fixadas no artigo 10.º do CIVA para beneficiar da isenção (ser um organismo sem finalidade lucrativa, como decorreria do exame da sua contabilidade), mas não ter adiantado forma de comprovar as demais, sendo entendimento da AT que era à Requerente que cabia fazer tal prova. Sobretudo – pode acrescentar-se – tendo em conta que a própria Requerente se considerara previamente vinculada à tributação.

Invoca a Requerente que, antes de se chegar ao plano da repartição do ónus da prova há um plano prévio de averiguação da situação de facto e de direito. A questão que aqui se coloca não é, porém, essa: *a situação de facto e de direito foi previamente resolvida pela Requerente ao liquidar e pagar IVA e ao requerer subsequentemente a devolução de uma parte do que tinha pago*. Estas circunstâncias são diversas de uma outra em que, *antes de proceder ao pagamento de IVA, a Requerente tivesse solicitado a aplicação da isenção* (ou da situação, substancialmente análoga, em que, logo que tivesse feito o pagamento, reclamasse imediatamente, suscitando a questão da isenção, se os prazos para o cumprimento das obrigações não fossem compatíveis com a determinação prévia do seu estatuto face ao pagamento de IVA). Face aos antecedentes concretos da situação, em que o pedido de isenção surge quase como uma “retaliação” pela atividade inspetiva da AT, e foi posterior à formação de uma situação fáctico-jurídica da iniciativa da Requerente, é admissível que a AT se tivesse podido dispensar, *em sede de audição prévia decorrente desse enquadramento fáctico-jurídico prévio*, de outras diligências que não as que resultassem da comprovação do invocado pela Requerente.

Por outro lado, a suposta violação do princípio da igualdade depara-se com a dificuldade da construção do símile em relação ao qual se pode detetar uma diferença não justificada: a AT invoca – e é de crer que factualmente, até porque tal não é posto em dúvida pela Requerente – que exige a todas as entidades que pretendem beneficiar da isenção prevista no artigo 9.º, n.º

14, do Código do IVA, o mesmo que exigiu à Requerente. Por sua vez, esta invoca que não é o mesmo exigir acesso à contabilidade de quem está obrigado a tê-la no território nacional e quem está dispensado disso. Há, portanto, uma igualdade que no entender da Requerente, se revela desigual.

A questão da igualdade/desigualdade não se esgota, porém, nesse plano: já se viu que não é igual a situação de quem reclama, *a priori*, o enquadramento em tal norma de isenção e de quem a invoca *ex post*, na sequência de um auto-enquadramento à sua margem. Assim, a desigualdade de tratamento reclamada pela Requerente para repor uma igualdade num plano superior poderia revelar-se acentuador da desigualdade nesse próprio plano por causa da multidimensionalidade das diferenças e das semelhanças.

Assim, quando a Requerente invoca jurisprudência da União no sentido de que “*situações comparáveis não sejam tratadas de modo distinto, caso não exista motivo atendível que sustente essa diferença de tratamento*”, e conclui que “*ocorre uma violação do princípio europeu da igualdade, uma vez que uma qualquer associação portuguesa que realize um congresso de especialistas na área técnica do mercado de derivados financeiros beneficia da isenção de imposto, contrariamente a uma entidade não sediada em Portugal que realize precisamente a mesma operação económica.*”, está a incorrer em petição de princípio: dá como resultado o que se imporia que demonstrasse. I.e., importaria saber se uma *associação espanhola*¹⁰ que, para realizar um congresso de especialistas na área técnica do mercado de derivados financeiros, se registasse em Portugal para o exercício da atividade “*ORGANIZAÇÃO FEIRAS, CONGRESSOS E OUTROS EVENTOS SIMILARES*” e que, para o efeito, cobrasse IVA, beneficiaria da isenção de imposto. Melhor ainda: importaria saber se, tendo cobrado esse IVA e pedido o seu reembolso, e se, tendo sido confrontada com atos de liquidação adicional, tivesse disponibilizado a consulta da sua contabilidade na sua sede sem invocar, menos ainda provar, o preenchimento dos demais requisitos do artigo 10.º do Código do IVA, beneficiaria da isenção de imposto. Ora, nem isso foi demonstrado pela Requerente,

¹⁰ Tratando-se de uma associação nacional isso não seria necessário – podia pretender-se que a desigualdade começa logo aí. A situação de uma associação estrangeira, mas de um (qualquer) país da União, realça a questão colocada pela Requerente, que situa expressamente no plano do *princípio europeu da igualdade*.

nem é minimamente plausível (mesmo admitindo que o resultado pudesse ser censurável *em ambos os casos*).

Ou seja: a invocação de uma situação de desigualdade implica a possibilidade de cotejar situações comparáveis – e a Requerente não forneceu nenhuma.

Essas considerações valem também no plano da conformidade constitucional – não propriamente da conduta da AT, uma vez que não há instrumentos no nosso sistema para aferir a sua constitucionalidade (a Constituição só prevê um sistema de controlo de constitucionalidade *de normas*) – mas no plano da avaliação da constitucionalidade *da norma legal que suportasse tal atuação da AT*. Quanto a isso, porém, tudo o que diz a Recorrente é que a ***“interpretação realizada pela AT a respeito do artigo 10.º do CIVA é materialmente inconstitucional, por violação do princípio da igualdade, nas suas vertentes da uniformidade e universalidade, previsto nos artigos 13.º da CRP”***, sendo que não é possível sindicar uma invocada violação de um qualquer princípio constitucional – designadamente o princípio da igualdade – a partir de uma conduta da AT, nem, concomitantemente, censurar esta por violação de um princípio constitucional.

Tenham-se em atenção, adicionalmente¹¹, duas considerações:

- em primeiro lugar, tendo-se estabelecido que a taxa ou jóia de inscrição paga por cada participante na Assembleia Geral da A... foi de \$ 1300 US, parece liminarmente evidente que o requisito da alínea c) do artigo 10.º do Código do IVA (*“Pratiquem (...) para as operações não susceptíveis de homologação, preços inferiores aos exigidos para análogas operações pelas empresas comerciais sujeitas de imposto;”*¹²) não se poderia dar como preenchido no caso; ora, se se pode estabelecer que *um* dos requisitos *cumulativos* de aplicação de um regime não está preenchido, não pode submeter-se à apreciação do Tribunal de Justiça da União

¹¹ Estas considerações adicionais não servem, evidentemente, para legitimar a posição assumida pela AT, na medida em que constituíam fundamentação *ex post*, mas servem para justificar o entendimento do Tribunal de que a isenção reclamada pela Requerente não poderia ter lugar e, nessa medida, uma qualquer aclaração do seu regime não poderia ser objecto de reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia.

¹² A teleologia da isenção legalmente prevista para os *organismos sem finalidade lucrativa* está evidentemente ligada à prática desses preços mais baixos: a isenção justifica-se *porque* prestam serviços *abaixo* do preço de mercado. Mesmo que tais entidades tenham finalidades não lucrativas, a isenção deixa de fazer sentido se os serviços que prestam excedem os preços de mercado (ou se os seus corpos gerentes ganham com isso, ou se assim desviam clientela de quem actua no mercado). Nessa medida, ao contrário do referido pela Requerente, os requisitos do artigo 10.º do Código do IVA *não são formais*.

Europeia a questão de saber a quem cabe o ónus da prova dos requisitos para a aplicação desse regime (cuja aplicação já foi excluída); nem a questão de saber se uma entidade com sede fora da União tem o mesmo tratamento que uma entidade com sede nacional na apreciação dos diversos requisitos desse regime (cuja aplicação já foi excluída), quando se exige a verificação da contabilidade que não está disponível na União; nem, ainda, a questão de saber se o momento da verificação da aplicabilidade de tal regime (cuja aplicação já foi excluída) deve ou não ser diferenciado consoante se faça num momento prévio à sua aplicação ou subsequente a essa aplicação; nem, finalmente, se é relevante que o afastamento inicial do regime (cuja aplicação já foi excluída) tenha inicialmente cabido ao interessado na sua aplicação;

- em segundo lugar, o Código do IVA estabelece, no seu artigo 12.º, um regime de *renúncia à isenção*. Nessa norma prevê-se que os sujeitos passivos possam, embora só nos casos contados aí previstos, renunciar à isenção através da entrega “*da declaração de início ou de alterações*”, ie, que possam abdicar do estatuto de isenção de IVA de que beneficiariam por declaração de início de atividade (n.º 2). Se o fizerem, porém, são obrigados a permanecer no regime que escolheram “*durante um período de, pelo menos, cinco anos*” (n.º 3). Como foi a Requerente que deu início à sua atividade em Portugal para se sujeitar ao regime de aplicação de IVA, e como nesse enquadramento atuou no mercado até ser confrontada com os atos adicionais de liquidação, se se admitisse que tinha indevidamente renunciado à isenção teria igualmente de se admitir que seria indevida a renúncia à renúncia¹³.

2.2.4. A questão da não localização da prestação de serviços em Portugal

(artigos 166.º a 179.º do pedido de pronúncia arbitral)

¹³ Pode obstar-se que um dos dois regimes tem necessariamente de ceder: se se entender que não pode haver renúncia à isenção fora dos casos previstos na lei, obedecer ao regime da limitação temporal da sua reversibilidade impediria a imperatividade da proibição de renúncia fora dos casos previstos na lei; se se entender que não pode haver reversibilidade da renúncia à isenção antes do tempo previsto na lei, obedecer ao regime da proibição de renúncia à isenção impediria a imperatividade do regime da limitação temporal da sua reversibilidade. Uma vez que ambos os regimes são imperativos, e que – uma vez que dispõem para universos diversos – é possível discutir a relação de especialidade de uma norma em relação à outra, a questão reveste características paradoxais.

Os argumentos da Requerente

A Requerente considera que resulta da previsão da norma da alínea e) do n.º 8 do artigo 6.º do Código do IVA a sua aplicação, apenas, a manifestações de “*caráter público ou de acesso ao público em geral*”, excluindo eventos limitados, por exemplo, aos “*sócios do clube*” (no caso de “*uma assembleia de um clube desportivo*”). Como escreve no PPA, “*tratando-se a operação em causa de um evento não aberto ao público em geral e, nessa medida, para o qual não se concede um direito de acesso, entende a Requerente que não lhe ser aplicável a norma especial de localização vertida no artigo 6.º, n.º 8, alínea e), do CIVA.*”

Assim, “*na ausência de regra especial de localização aplicável ao caso sub judice, deverá ser relevada a regra geral de localização prevista no artigo 6.º, n.º 6, alínea a), do CIVA, de onde decorre que não existe qualquer operação tributável localizada em Portugal.*”

Os argumentos da AT

A AT considera que a aplicação da norma de tributação da alínea e) do n.º 8 do artigo 6.º do Código do IVA em nada depende de o evento realizado em Portugal pela Requerente não ser aberto ao público, e que a aplicação da norma do seu n.º 6 ao caso dependeria primeiro da exclusão da aplicabilidade da referida alínea e).

Decidindo:

Pese embora o esforço argumentativo da Requerente, a falácia em que incorre é evidente: o que há a distinguir, para efeitos de sujeição ou não a IVA, não são eventos de acesso qualitativamente *restrito* (em que a Requerente quer incluir a sua Assembleia Geral, a par das de clubes, ou, poder-se-ia acrescentar, de empresas, abertos apenas a detentores de uma especial ligação ao evento – e que, na sua tese, não estariam sujeitas ao pagamento de IVA), e eventos de acesso potencialmente *irrestrito* (que a Requerente quer fazer coincidir com a previsão legal: “*manifestações de caráter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, incluindo o acesso a feiras e exposições*” – que, na sua tese, seriam as únicas que seriam sujeitas a IVA).

O que se deve distinguir são *eventos em que a participação está sujeita a pagamento* (e, nessa medida, constituem uma prestação de serviços e, portanto, caem no âmbito de tributação

em IVA) e *eventos em que a participação não está sujeita a pagamento* (e, portanto, não constituindo prestação de serviços, não podem ser sujeitas a IVA). Aliás, essa antinomia foi a que a Requerente utilizou para considerar que, sendo a participação na sua Assembleia Geral “grátis” (no sentido de que estaria indissolavelmente incluída, para os nela participantes, no pacote de benesses resultante do pagamento de uma quota anual), não configuraria uma operação tributável.

Ora, como já se estabeleceu, a participação na Assembleia Geral da A... que teve lugar em Portugal em Maio de 2017 foi sujeita a um pagamento individual (de \$ 1300US), o que a inclui indiscutivelmente no âmbito da previsão da norma da alínea e) do n.º 8 do artigo 6.º do Código do IVA.

2.2.5. A questão das “*demais consequências*” da solicitada anulação dos atos tributários impugnados

Uma vez que improcedeu na sua totalidade o pedido de anulação, não há que apurar quaisquer consequências dessa anulação – que, de resto, também não foram explanadas pela Requerente no PPA (embora tenham sido identificadas no pedido formulado no PPA e nas suas alegações: reembolso “*do montante indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios por erro imputável aos serviços, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 43.º da LGT*” – ponto B.6.).

IV. DECISÃO

Termos em que acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente e confirmar as liquidações adicionais de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) dos períodos de 2017/03T e 2017/06T, às quais foram atribuídos os n.ºs 2019... e 2019..., mantendo-as assim na ordem jurídica e
- b) Condenar a Requerente nas custas.

V. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se ao processo o valor de €106.630,55, de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, este último ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

VI. Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€ 3.060,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente, conforme decidido supra.

Lisboa, 13-07-2020

Os Árbitros

(José Poças Falcão)

(Cristina Aragão Seia)

(Victor Calvete)