

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 612/2015-T**

**Tema: IVA - verba 2.17 da Lista I anexa ao CIVA; estabelecimento de alojamento turístico; erro de enquadramento legal**

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **RELATÓRIO**

1. Em 22 de Setembro de 2015, A..., SOCIEDADE UNIPessoal, LDA, com sede na Rua..., ... , ..., NIPC..., doravante designada por Requerente, solicitou a constituição de tribunal arbitral e procedeu a um pedido de pronúncia arbitral, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2º e alínea a) do n.º 1 do artigo 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por AT).

2. A Requerente é representada, no âmbito dos presentes autos, pelo seu mandatário, Dr. B... e a Requerida é representada pelas juristas, Dr.ª C... e Dr.ª D... .

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e notificado à Requerida em 1 de Outubro de 2015.

4. Mediante o pedido de constituição do tribunal arbitral e de pronúncia arbitral, a Requerente pretende a anulação parcial dos actos de autoliquidação de Imposto do Valor Acrescentado (IVA), de Novembro e Dezembro de 2014, no montante de € 22.396,98 (vinte e dois mil, trezentos e noventa e seis euros e noventa e oito cêntimos), bem como a declaração de ilegalidade do acto de indeferimento tácito da reclamação graciosa que a mesma apresentou contra aqueles actos de autoliquidação.

5. Verificada a regularidade formal do pedido apresentado, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º do RJAT e não tendo a Requerente procedido à nomeação de

árbitro, foi designado pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, o signatário.

**6.** O Árbitro aceitou a designação efectuada, tendo o Tribunal arbitral sido constituído no dia 30 de Novembro de 2015, na sede do CAAD, sita na Avenida Duque de Loulé, n.º 72-A, em Lisboa, conforme acta da constituição do tribunal arbitral que foi lavrada e que se encontra junta aos presentes autos.

**7.** A Requerida, depois de notificada para o efeito, apresentou a sua resposta, no dia 14 de Janeiro de 2016.

**8.** No dia 24 de Fevereiro de 2016, o Tribunal, tendo em vista aquilatar a utilidade de produção de prova testemunhal solicitada no requerimento inicial, notificou a Requerente para, face à posição assumida pela Requerida na sua resposta, indicar se pretendia manter a produção de prova testemunhal, e em caso afirmativo, indicar os respectivos factos aos quais se pretendia que as testemunhas viessem a depor, tendo a Requerente, em resposta, através do requerimento que apresentou no dia 8 de Março de 2016, manifestado a sua não oposição quanto à dispensa da inspecção requerida, mantendo, contudo a sua posição quanto à inquirição das testemunhas por si arroladas.

**9.** No dia 14 de Abril de 2016, o Tribunal, através de despacho, notificou da designação do dia 3 de Maio de 2016, pelas 15 horas para a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, bem como para a audição das testemunhas arroladas pela Requerente, tendo esta data sido adiada, por indisponibilidade de sala, para o dia 5 de Maio de 2016 à mesma hora, através de despacho, de 15 de Abril de 2016, o qual foi dado pleno conhecimento às partes.

**10.** No dia 5 de Maio de 2016 teve lugar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, para persecução dos objectivos aí previstos tendo sido ouvidas as testemunhas arroladas pela Requerente, a qual procedeu à junção de 3 documentos aos autos, com a anuência da Requerida, que sobre os mesmos se poderá pronunciar em sede de alegações finais, conforme resulta da respectiva acta junta aos autos.

**11.** Ainda, no dia 5 de Maio de 2016, na reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, o Tribunal notificou a Requerente e Requerida para, por esta ordem e de modo sucessivo, apresentarem alegações escritas no prazo de 15 dias, sendo que o prazo para a Requerida apenas se inicia com a notificação da junção das alegações da Requerente, prorrogou o

prazo para prolação da decisão por dois meses, nos termos do artigo 21.º, n.º 2 do RJAT, designando, assim o dia 30.06.2016 para a mesma, e por último, advertiu a Requerente de que deveria proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do n.º 3 do artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, e comunicar o mesmo pagamento ao CAAD.

12. No dia 23 de Maio de 2016, a Requerente apresentou as suas alegações escritas, as quais mereceram resposta, através das contra-alegações apresentadas pela Requerida, no dia 3 de Junho de 2016.

**A Requerente sustenta o seu pedido, em síntese, da seguinte forma:**

A Requerente sustenta o pedido de anulação parcial do acto de autoliquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) referente ao mês de Novembro e Dezembro de 2014, no montante de € 22.396,98 (vinte e dois mil, trezentos e noventa e seis euros e noventa e oito cêntimos), por entender que se encontra ferido de ilegalidade, na medida em que:

a) Alega a Requerente que *«gere, administra e explora um estabelecimento de alojamento turístico sito em ..., no Algarve, denominado E.... O estabelecimento integra todos os elementos típicos que caracterizam um qualquer estabelecimento destinado a alojamento turístico e os serviços que nele se prestam não se distinguem, quanto à sua natureza, dos serviços prestados num vulgar hotel. (...) dispõe de quartos (...) 114 unidades de alojamento (...), dispõe de equipamento complementar (...) integra infra-estruturas de apoio, desporto e lazer, como recepção, bar, piscinas exterior e interior, spa, salão de cabeleireiro, salão de jogos, espaços comuns de descanso, entre outros equipamentos afins. (...) é exclusivamente procurado para fins não residenciais e o uso por todos os seus clientes circunscreve-se a curtos períodos de tempo destinados ao repouso e ao lazer dos próprios.»*

b) Mais, refere que *«presta todos os seus serviços ao público em geral, mas oferece condições mais vantajosas aos designados membros do E... Club (Clube), gerido pela F... (F...), sociedade de direito inglês. A F... detém determinados direitos, incluindo de*

*alojamento no aldeamento, mediante uma contrapartida que paga à ora Impugnante, actualizada anualmente e estabelecida por comum acordo».*

*c) Refere, ainda que a «qualidade de membro do Clube, [por um lado], confere aos clientes o direito de uso para alojamento temporário de uma determinada unidade de alojamento durante uma determinada semana de cada ano, a preços preferenciais, e, [por outro], depende de um pagamento anual que dispensa o pagamento de qualquer outra contraprestação pelo alojamento, mas que é tendencialmente inferior ao preço de idêntico alojamento cobrado aos demais clientes. Caso falte a qualquer pagamento anual, o cliente perde definitivamente a sua qualidade de membro e passa a ser tratado como qualquer outro cliente, podendo apenas ocupar uma unidade de alojamento disponível mediante o pagamento do preço devido por qualquer cliente não membro do Clube.»*

*d) Entende que, sendo «o serviço que (...) presta a todos os seus clientes – membros e não membros do Clube (...) idêntico; (...) e que consiste em alojamento em estabelecimento do tipo hoteleiro» deve ser tributado à taxa reduzida do IVA. Acrescentando que, «dada a identidade dos serviços que presta a todos os seus clientes», deve «tratá-los de modo uniforme para efeitos da sua sujeição a IVA.», indicando em prol da sua tese jurisprudência arbitral e judicial.*

*e) Mais, explica, a Requerente que «o preço estabelecido (...) [por si] junto do Clube pelo serviço de alojamento hoteleiro que presta é, desde sempre, um preço final, com IVA incluído. Qualquer imposto apurado, quer se mostre ou não legalmente devido, acha-se contido e incorporado nesse preço e corre por conta e risco da ora Impugnante. Se liquidar imposto superior ao devido, a Impugnante verá a sua margem reduzir-se, se liquidar imposto inferior ao devido, a Impugnante terá de suportar a parcela adicional sem que a possa exigir ao seu cliente.» Assim, «ao adquirente do serviço – o Clube – não assiste qualquer direito de reembolso, uma vez que não pagou ao prestador do serviço – à Impugnante – qualquer quantia adicional ao valor do encargo anual a que se vinculou.»*

*f) Acrescenta, ainda que «(...) em Novembro e Dezembro de 2014, a ora Impugnante cobrou pelo mesmo serviço de alojamento hoteleiro idêntico preço ao que cobrou desde Janeiro de 2015, mas nele incluiu IVA à taxa normal de 23% que autoliquidou nas declarações periódicas respectivas e entregou ao Estado. Sem que pudesse cobrar ao seu cliente qualquer importância adicional ao valor do encargo anual fixo que com este*

*contratou, a ora Impugnante reduziu a sua margem, i.e., a respectiva base tributável, para que no mesmo preço pudesse incluir IVA de 23%.»*

*g) Alude, também, como base legal da posição que assume que «o serviço de alojamento em estabelecimento do tipo hoteleiro é tributado à taxa reduzida do IVA, como determina a verba 2.17 da Lista I anexa ao Código respectivo em conjugação com a alínea a) do n.º 2 do artigo 18.º do mesmo diploma. Trata-se de uma opção exercida pelo Estado português que decorre do ponto 12 do Anexo III da Directiva 2006/112/CE, de 28 de Novembro., o qual confere aos Estados-membros da União Europeia a faculdade de aplicar uma taxa reduzida ao “alojamento em hotéis e estabelecimentos do mesmo tipo, incluindo alojamento de férias e utilização de parques de campismo e de caravanismo.”»*

*h) Continua aludindo que «a taxa reduzida do IVA aplica-se a quaisquer serviços de alojamento no âmbito da actividade de hotelaria ou com funções análogas, porquanto todos esses serviços se encontram em concorrência potencial. A estrutura normal de um contrato de hotelaria ou similar integra elementos típicos de quatro contratos nominados, locação, prestação de serviços, depósito e compra e venda, num todo unitário, orgânico e autónomo de composição de interesses, mediante uma contraprestação. A estrutura normal da prestação devida pelo hoteleiro ou similar caracteriza-se pelo fornecimento de alojamento, refeições e prestação de serviços complementares. Ora, todos estes elementos típicos estão presentes no serviço em causa nestes autos.»*

*i) Assim, «mediante um pagamento anual que dispensa o pagamento de qualquer outra contraprestação, o membro do Clube adquire o direito de uso para alojamento temporário de uma determinada unidade durante uma determinada semana de cada ano. Disso mesmo trata o caso sub judice: de uma prestação pecuniária periódica que constitui a contraprestação do fornecimento periódico de alojamento temporário integrado num empreendimento turístico.»*

*j) Acrescenta, ainda, que «do ponto de vista do cliente membro do Clube, o seu pagamento anual não constitui a contrapartida de uma prestação de serviços distinta e independente da prestação de serviços que consiste em fornecer serviços de alojamento turístico. Quando esse cliente paga o valor anual por cada um dos períodos de utilização do imóvel não têm a intenção de adquirir nenhum outro serviço que não o alojamento turístico num imóvel determinado durante uma semana do ano. Por isso mesmo, o*

*pagamento anual facturado ao Clube, a título de alojamento turístico, designadamente nos meses de Novembro e Dezembro de 2014, teve origem numa única prestação económica indissociável, cuja decomposição revestiria um carácter artificial.*

*k) «Em suma, está em causa nos autos um serviço de alojamento em estabelecimento que apresenta todas as características típicas de um hotel e que presta a generalidade de serviços do tipo hoteleiro»,*

*l) Concluindo no sentido de que «são pois ilegais, os actos de autoliquidação aqui impugnados a título mediato, e bem assim o acto (imediato) de indeferimento tácito da reclamação graciosa deles apresentada, por violação do disposto na verba 2.17 da Lista I anexa ao Código do IVA em conjugação com a alínea a) do n.º 2 do artigo 18.º do mesmo diploma. [bem como o são], por violação dos princípios comunitários da neutralidade fiscal, objectividade e da taxa de tributação uniforme do Imposto sobre o Valor Acrescentado, por um lado, e do princípio da efectividade ou eficácia, por outro, o qual se opõe a uma lei ou prática administrativa internas que tornem impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária, designadamente presumindo-se o enriquecimento sem causa com base na mera repercussão legal do imposto em terceiros.».*

*m) No que toca à matéria de o IVA aqui em causa não ter sido suportado pela Requerente, mas pelo cliente, entende e explica que tal «tese não tem qualquer correspondência com a realidade. Desde logo, porque em nenhum caso a Impugnante poderia cobrar ao cliente qualquer importância adicional ao valor do encargo anual fixo que contratou, nem poderia este ser restituído de qualquer importância que nesse valor se pudesse achar indevidamente discriminado. Porque é, portanto, um preço final.»*

*n) Mais, adianta a Requerente, que «não se diga que para corrigir este erro a ora impugnante teria de reembolsar o seu cliente por via de notas de crédito emitidas nos termos do artigo 78.º do CIVA, (...) porque ao Clube não assiste qualquer direito a qualquer reembolso uma vez que este não pagou à Impugnante qualquer quantia adicional ao valor do encargo anual a que se vinculou. (...) Só não seria assim caso a Impugnante tivesse porventura acordado com o Clube uma importância anual excluída de IVA.»*

*o) Tece, a Requerente, considerandos quanto ao eventual enriquecimento sem causa, mencionando que «O Estado está obrigado a reembolsar impostos cobrados em violação*

*de lei. Não terá porventura de o fazer apenas se e quando isso tiver por consequência o enriquecimento sem causa do respectivo destinatário do reembolso. Trata-se de uma regra de natureza excepcional introduzida ao direito de natureza geral à repetição do imposto indevido.», segundo a qual «o Estado não terá que reembolsar o sujeito passivo se provar que a prestação tributária indevida por ele entregue foi integralmente suportada por terceiro. Se o Estado provar que foi o consumidor, repercutido, quem suportou a prestação tributária indevida, e que o reembolso levaria, portanto, ao enriquecimento sem causa do prestador, repercutente, pode recusar o reembolso»*

**p)** Com aplicação ao caso em concreto, afirma a Requerente que *«o encargo económico que o imposto indevidamente cobrado entre Novembro e Dezembro de 2014 representou na esfera da Impugnante não foi de todo neutralizado por via de repercussão legal. (...) O imposto indevidamente cobrado entre Novembro e Dezembro de 2014 fez com que a Impugnante tivesse de reduzir a sua margem em € 22.396,98 para que conseguisse integrar esse imposto de 23% na remuneração fixa devida pelos seus serviços prestados aos clientes membros do Clube.»*

**q)** Mais refere, a Requerente que *«qualquer tentativa de subordinar a anulação do IVA impugnado nestes autos a um prévio reembolso ao Clube nos termos do referido n.º 5 do artigo 78.º do CIVA sempre estaria dependente da prévia demonstração de que a apropriação desse IVA pela Impugnante a constituiria em enriquecimento sem causa, quando, pelas razões já expostas, ficou demonstrado precisamente o contrário. Uma vez reconhecida a sua ilegalidade, a administração não pode recusar a restituição do IVA reclamado por não ter sido cumprido o disposto no n.º 5 do referido artigo 78.º.*

**r)** Concluindo, por fim, a sua posição no sentido de que *«São pois ilegais os actos de autoliquidação aqui impugnados a título mediato, e bem assim o acto (imediato) de indeferimento tácito da reclamação deles apresentada, por violação do disposto na verba 2.17 da Lista I anexa ao Código do IVA em conjugação com a alínea a) do n.º 2 do artigo 18.º do mesmo diploma. São outrossim ilegais por violação dos princípios comunitários da neutralidade fiscal, objectividade e da taxa de tributação uniforme do Imposto sobre o Valor Acrescentado, por um lado, e do princípio da efectividade ou eficácia, por outro, o qual se opõe a uma lei ou prática administrativa internas que tornem impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária,*

*designadamente presumindo o enriquecimento sem causa com base na mera repercussão legal do imposto em terceiros.»*

### **III. Na sua Resposta a Requerida, invocou, em síntese, o seguinte:**

a) *Contra a pretensão da Requerente, menciona a Requerida, por um lado, que « (...)a factualidade que subjaz ao pedido da ora Requerente radica no facto de, nos períodos de tributação, em referência, aquela ter liquidado, alegadamente por erro, imposto aos membros do seu Clube (adquirentes dos serviços que presta) aplicando a taxa de 23%, em vez da taxa de 6%. Importa, no entanto, referir que, independentemente de se considerar que houve ou não erro na autoliquidação, a Requerente não emitiu as correspondentes notas de crédito a que estava obrigada, nos termos do artigo 29.º, n.º 7 do Código do IVA.», tal como «(...) não procedeu a quaisquer regularizações nos termos do artigo 78.º do Código do IVA, como aliás reconhece no artigo 130.º do pedido de pronúncia arbitral.»*

b) *Entende a Requerida que «importa não esquecer que o valor tributável da operação e do imposto correspondente são alterados por consequência da alteração da taxa de IVA propugnada pela Requerente.» pelo que, «deste modo resulta, em suma, (...) que a correcção da **inexactidão das facturas emitidas pela Requerente em Novembro e Dezembro de 2014** quanto à taxa aplicável e, conseqüentemente, quanto ao valor tributável da prestação de serviços, efectua-se mediante a emissão de notas de crédito e de novas facturas (com os campos do valor tributável e imposto devido correctos face à nova taxa aplicável), nos termos dos artigos 29.º, n.º 1 e 7, 36.º, 44.º, 45.º e 78.º do Código do IVA, as quais devem ser relevadas no campo 40 da declaração periódica referente ao período em que foi efectuada a regularização e **nunca através da substituição ou anulação da declaração periódica relativa ao período correspondente às facturas que se anularam.**»*

c) *Assim sendo, e, ainda, nesta sequência questiona a Requerida «onde é que estão as facturas correspondentes aos períodos cujas autoliquidações a Requerente diz **mostrarem-se incorrectas?**». Questão esta que coloca, por considerar que « ao contrário do que quer fazer crer a Requerente, as facturas não reflectem autoliquidações incorrectas. As autoliquidações de imposto é que podem padecer de erro quando houve*

*inexactidões nas facturas relativas quer ao IVA liquidado, quer ao IVA dedutível, no caso concreto, aquando da emissão das facturas pela Requerente face aos serviços prestados.»*

**d)** *Explica, ainda, que, «(...) no caso concreto, sempre teria que haver emissão de factura que incluisse uma determinada taxa, a que corresponderia, igualmente, um determinado valor tributável. Ao pretender-se alterar a aplicação da taxa aos referidos serviços, teriam que ser emitidas novas facturas que, necessariamente, teriam de evidenciar uma alteração no valor tributável. Isto para ir ao encontro à factualidade apresentada pela Requerente quando refere que o valor total da factura não se alterou. Ou seja, as autoliquidações referentes aos períodos correspondentes às facturas cuja taxa se veio depois concluir estar incorrecta, não padecem de qualquer erro, tendo por base a contabilização daquelas facturas com a taxa de 23%, devendo, ao invés, ser promovido pela Requerente o procedimento exposto nos artigos 20º a 25º da presente Resposta.», pelo que, a Requerente no caso em apreço, «devia (ao invés da apresentação da reclamação da autoliquidação), ter promovido a correspondente regularização, a qual comportaria efeitos tanto em sede de IVA, como em sede de IRC, ao nível dos proveitos do exercício e correspondente lucro tributável.»*

**e)** *Concluindo, quanto a esta matéria no sentido de que «Não tendo promovido tais rectificações, as autoliquidações ora impugnadas não padecem de qualquer ilegalidade pelo que não são passíveis de ser anuladas, ainda que parcialmente, como pretende fazer valer a Requerente.», indicando para o efeito jurisprudência do tribunal arbitral.*

**f)** *Acrescenta, ainda, no que à pretensão da Requerente diz respeito que « Salvo o devido respeito e melhor opinião, cremos também que o pedido formulado pela Requerente não tem o menor fundamento, se tivermos em conta a repercutibilidade do imposto por ela liquidado.», por entender que «restituir à ora Requerente o montante de imposto que liquidou e recebeu dos seus clientes (consumidores finais, neste caso, como alega), traduzir-se-ia num enriquecimento sem causa, que a lei nacional e o direito comunitário não consente. Ora, de acordo com os princípios básicos do funcionamento do imposto e das suas características, nomeadamente, da repercutibilidade e neutralidade – o imposto não constitui um gasto dos sujeitos passivos.». Explicando que «Não constituindo um gasto do sujeito passivo, a Requerente teria de ter apresentado as notas de crédito que demonstrem a devolução do montante que alegadamente liquidou em excesso. De igual*

modo, o mesmo se extrai da análise do que se dispõe na alínea c) do número 1 do artigo 2º do Código do IVA, ao considerar como sujeito passivo do imposto as pessoas singulares ou colectivas que mencionem indevidamente IVA em factura.», indicando jurisprudência comunitária como suporte desta sua posição.

g) Arremata, também, no sentido de que «Ora, no caso sub judice e na reclamação graciosa que lhe deu origem, a Requerente mais não pretende do que a devolução de um montante de imposto que não prova ter efectivamente suportado e, por consequência, não lhe é devido.»

h) Mais afirma, impugnando a vertido na petição inicial que «é falso terem sido os seus clientes a suportar o montante de imposto incluído no preço, porquanto o valor pago por eles não sofreu alterações, e o que aconteceu foi que a sua margem de lucro é que se viu diminuída.» Ora, «a ter sido assim, então estar-se-ia a falar de outras liquidações de imposto e não daquelas que, segundo a tese da Requerente, estão em causa nos presentes autos.», na medida em que ao «admitir que a sua margem ficou reduzida é exactamente a confirmação de que foram os clientes quem suportaram o valor de imposto de 23% incluído no preço cobrado pela prestação de serviços efectuada.»

i) Acrescentando, ainda, que «no caso em apreço, tendo sido um sujeito passivo a quem o imposto foi repercutido, tal não implica que fique coarctado o direito à dedução como pretende fazer crer a Requerente. Aliás, o que os diversos acórdãos citados pela Requerente vêm dizer é que não pode a legislação nacional fazer recair sobre o contribuinte o ónus de provar que o imposto indevidamente pago não foi repercutido em terceiros. No entanto, no caso dos autos, tal questão não se coloca na medida em que a Requerente assume-o claramente, ainda que venha dizer que tal só aconteceu na medida em que diminuiu a sua margem de lucro. A Requerente afirma que essa opção de não aumentar os preços finais, implicou uma diminuição dos seus proveitos e imputa tal facto directamente ao aumento da taxa de IVA incluída nos serviços cobrados. Se diminuiu os seus proveitos, com certeza também pagou menos IRC, não pode é agora querer beneficiar de um proveito extraordinário por devolução de imposto que efectivamente não suportou.»

j) Mais refere, a Requerida, que «afinal, a Requerente não pode certamente ignorar que quem suporta de facto o imposto, no caso do IVA, é o consumidor do bem ou serviço, atenta a obrigação legal de repercutir o imposto.», pelo que, «o pedido da ora Requerente

*não pode ser acolhido por manifestamente infundado.*», pugnando, em consequência, pela improcedência do pedido pronúncia arbitral.

#### **IV. Saneamento**

O Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2º e dos artigos 5º e 6º, todos do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas, encontram-se regularmente representadas e o processo não enferma de nulidades.

#### **V. Matéria de Facto**

Para a convicção do Tribunal Arbitral, relativamente aos factos provados, relevaram os documentos juntos aos autos, o processo administrativo, bem como o depoimento das testemunhas apresentadas pela Requerente, as quais se mostraram idóneas e com conhecimento directo sobre os factos em discussão nos presentes autos.

##### **a. Factos dados como provados**

Com interesse para a decisão, dão-se por provados os seguintes factos:

**A.** A ora Requerente é um sujeito passivo de IRC, residente em território nacional, e encontra-se enquadrada no regime normal de IVA de periodicidade mensal, tendo como actividade principal a exploração de aldeamentos turísticos com serviço de restauração. – cfr. Acordo das partes e processo administrativo junto aos autos –

**B.** A Requerente gere, administra e explora um estabelecimento turístico sito em..., no Algarve, denominado *E...* . – cfr. Acordo das partes e processo administrativo junto aos autos –

**C.** O estabelecimento turístico referido em B..., integra todos os elementos típicos que caracterizam um qualquer estabelecimento destinado ao alojamento turístico e os serviços que nele se prestam não se distinguem, quanto à natureza, dos serviços prestados num vulgar hotel; – cfr. Acordo das partes -

**D.** O estabelecimento turístico referido em B... dispõe de quartos, ou seja, 114 unidades de alojamento totalmente equipadas e prontas a ocupar e utilizar que gozam de um serviço diário de arrumação e limpeza, reposição de toalhas, roupa de cama e de consumíveis de higiene pessoal; – cfr. Acordo das partes -

**E.** O estabelecimento turístico referido em B... dispõe de equipamento complementar, integrando infra-estruturas de apoio, desporto e lazer, como recepção, bar, piscina exterior e interior, spa, salão de cabeleireiro, salão de jogos, espaços comuns de descanso, entre outros equipamentos afins; – cfr. Acordo das partes -

**F.** O estabelecimento turístico referido em B... é exclusivamente procurado para fins não residenciais e o uso por todos os seus clientes circunscreve-se a curtos períodos de tempo destinados ao repouso e ao lazer dos próprios.

**G.** A Requerente presta todos os seus serviços ao público em geral, mas oferece condições mais vantajosas aos designados membros do E... Club (Clube), gerido pela F... (F...) sociedade de direito inglês. – cfr. Acordo das partes -

**H.** A F... detém determinados direitos, incluindo o alojamento no aldeamento, mediante uma contrapartida que paga à Requerente, actualizada e estabelecida por comum acordo – Cfr. Processo administrativo – Doc. n.º 3 junto com a Reclamação Graciosa -;

**I.** A qualidade de membro do Clube depende de um pagamento anual que dispensa o pagamento de qualquer outra contraprestação pelo alojamento, mas que é inferior ao preço de idêntico alojamento cobrado aos demais clientes. – cfr. Acordo das partes -

**J.** Caso falte a qualquer pagamento anual, o cliente perde definitivamente a sua qualidade de membro e passa a ser tratado como qualquer outro cliente, podendo apenas ocupar uma unidade de alojamento disponível mediante o pagamento do preço devido por qualquer cliente não membro do Clube. – cfr. Acordo das partes -

**K.** Dos serviços disponibilizados, podem desfrutar tanto os sócios do “Clube”, os designados membros do E... Club, como qualquer utilizador, em geral, embora sob

condições diferentes, não obstante, os serviços serem idênticos para uns e outros, os quais consistem em alojamento em estabelecimento do tipo hoteleiro. – cfr. Acordo das partes -

**L.** A Requerente factura periodicamente à F... as semanas que vão sendo objecto de uso pelos membros do Clube de acordo com os valores que são para o efeito fixados todos os anos. – cfr. Acordo das partes -

**M.** A Requerente liquidou IVA, nos meses de Novembro e Dezembro de 2014, sobre os serviços de alojamento hoteleiro prestados aos clientes que não são membros do Clube, à taxa reduzida de 6% – Cfr. Processo administrativo - Doc. n.º 4A a 4 G juntos com a reclamação graciosa –

**N.** A Requerente liquidou IVA, nos meses de Novembro e Dezembro de 2014, sobre os serviços de alojamento hoteleiro prestados aos clientes que são membros do Clube, à taxa normal de 23% – Cfr. Processo administrativo - Doc. n.º 5A e 5B G juntos com a reclamação graciosa –

**O.** No dia 7 de Janeiro de 2015, a Requerente apresentou a declaração periódica de IVA referente ao período 2014/11M – cfr. Processo administrativo – Doc. n.º 1 A junto com a reclamação graciosa –

**P.** No dia 02 de Fevereiro de 2015, a Requerente apresentou a declaração periódica de IVA referente ao período 2014/12M – cfr. Processo administrativo – Doc. n.º 1 A junto com a reclamação graciosa –

**Q.** No dia 4 de Março de 2015, a Requerente apresentou reclamação graciosa contra os actos de autoliquidação de IVA relativos a Novembro e Dezembro de 2014, no montante de € 22.396.98 (vinte e dois mil, trezentos e noventa e seis euros e noventa e oito cêntimos). -cfr. Processo administrativo -

**R.** No dia 29.05.2015 a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo, face ao indeferimento tácito da reclamação graciosa indicada em P. *supra*.

## **VI. Factos dados como não provados**

Não existem factos dados como não provados, porque todos os factos relevantes para a apreciação do pedido foram dados como provados.

## VII. Fundamentos de direito

Nos presentes autos, a questão fundamental que se coloca é a de saber se a Requerente, apesar de ter liquidado indevidamente aos clientes membros do Clube IVA à taxa normal e não tendo feito qualquer rectificação, tem direito a impugnar os actos de autoliquidação de Novembro e Dezembro de 2014, com fundamento na ilegalidade dessa autoliquidação, e em consequência reaver o IVA liquidado e pago em excesso.

Por forma a responder a esta questão, é necessário determinar a extensão, alcance e sentido da verba 2.17 da Lista I anexa ao CIVA, analisada no contexto comunitário e interno, que é, exactamente, isso que nos propomos fazer.

Vejam,

### O Imposto sobre o Valor Acrescentado

O IVA é um imposto complexo, o qual, segundo os ensinamentos de CLOTILDE CELORICO PALMA<sup>1</sup> é «*caracterizado, essencialmente, como um imposto indirecto de matriz comunitária, plurifásico, que atinge tendencialmente todo o acto de consumo através do método substractivo indirecto*».

Trata-se, na verdade, de um imposto sobre o consumo, dada a sua incidência em todas as fases do circuito económico e por tributar todo o acto de consumo (em contraposição aos impostos especiais sobre o consumo).

É «*cobrado em todos os estádios da produção, (...) não favorece nem desfavorece a junção ou a separação das operações das unidades produtivas. Na medida em que o valor*

<sup>1</sup> In *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Cadernos do IDEFF, n.º I, 5.ª Edição, pág. 17.

*tributável é, em princípio, o preço efectivo da transacção, e não um valor normal»<sup>2</sup>, e «visa tributar todo o consumo em bens materiais e serviços, abrangendo a sua incidência todas as fases do circuito económico, desde a produção a retalho, sendo porém, a base tributável limitada ao valor acrescentado em cada fase»<sup>3</sup>.*

Com efeito, a neutralidade deve ter expressão em todas as fases essenciais da vida deste imposto, mormente, no que toca às regras de incidência objectiva e subjectiva, a localização, as isenções e o exercício do direito à dedução.

Ora, conforme consta da decisão do CAAD proferida no processo n.º 429/2014-T, quanto à caracterização e especificação do princípio da neutralidade, este princípio *«encontra-se vertido nas Directivas IVA, sendo sistematicamente invocado pela Comissão para se opor às legislações nacionais tidas por incompatíveis com as regras do Direito da União Europeia, bem como pelas administrações fiscais e pelos contribuintes dos diversos Estados membros».*

Com efeito, *«a aplicação do princípio da neutralidade deverá ser tida em consideração nas fases essenciais da vida deste tributo, como as regras de incidência objectiva e subjectiva, a localização, as isenções e o exercício do direito à dedução. Poderemos afirmar que este tem sido o princípio mais invocado pelo TJUE para fundamentar os seus arestos, aparecendo-nos muitas vezes aliado ao princípio da igualdade de tratamento, da uniformidade e da eliminação das distorções de concorrência. Assim, o TJUE tem-se preocupado, nomeadamente, quanto à concretização dos objectivos do sistema comum, em garantir a neutralidade da carga fiscal de todas as actividades económicas, sejam quais forem os seus objectivos ou resultados (...)»* assegurando *«aos agentes económicos uma igualdade de tratamento, conseguir uma definição uniforme de determinados elementos do imposto e garantir a segurança jurídica e facilitar as actuações tendentes à sua aplicação».*

---

<sup>2</sup> Código do IVA e RITI, Notas e Comentários, coordenação e organização de Clotilde Celorico Palma e António Carlos dos Santos, 2014, Almedina, pág. 24.

<sup>3</sup> Idem, pág. 25.

Assim sendo, de acordo com este princípio fundamental, e como já aludido, o IVA deverá ser interpretado e aplicado, interna e internacionalmente, por forma a se assegurar um sistema homogéneo que garanta uma concorrência sadia no espaço da União Europeia.

Ora,

Tendo em consideração a matéria que aqui nos ocupa, entendemos ser prudente referir, antes de mais, que a previsão de taxas reduzidas em sede de IVA, nos ordenamentos jurídicos internos de cada Estado Membro, tem origem nas Directivas Comunitárias existentes sobre essa matéria.

Com efeito, as mais abrangentes questões relacionadas com o IVA, encontram previsão na, agora em vigor, Directiva n.º 2006/112/CE, de 28 de Novembro, (adiante designada por DIVA), que concede as orientações necessárias para a transposição, pelos Estados Membros, das regras deste imposto, por forma a que o mesmo se possa encontrar harmonizado no espaço comunitário.

Ora, no que respeita à aplicação das taxas (normal e reduzida) do IVA, constatamos que a DIVA nos seus artigos 96.º e 97.º prevê a fixação da taxa numa percentagem do valor tributável não inferior a 15% até 31 de Dezembro de 2015.

No entanto, e para além, da taxa normal, a DIVA prevê, igualmente, já no seu artigo 98.º, por um lado, que os Estados Membros possam aplicar internamente *«uma ou duas taxas reduzidas»* a uma percentagem que não pode, segundo o artigo 99.º da DIVA, ser inferior a 5%, prevendo, ainda, quanto a este aspecto, que *«Cada taxa reduzida é fixada de modo a que o montante do IVA resultante da aplicação dessa taxa permita normalmente deduzir a totalidade do imposto relativamente ao qual é concedido o direito à dedução em conformidade com os artigos 167.º a 171.º e 173.º a 177.º.»*, e por outro lado, que tais taxas reduzidas se devem aplicar *«apenas às entregas de bens e às prestações de serviços das categorias constantes do Anexo III [não se aplicando, contudo] aos serviços referidos na alínea k) do n.º 1 do artigo 56.º»*, sendo que *«ao aplicarem as taxas reduzidas previstas*

no n.º 1 às categorias relativas a bens, os Estados-Membros podem utilizar a *Nomenclatura Combinada para delimitar com exactidão cada categoria.*» (sublinhado nosso).

Ou seja, os Estados-membros que o pretendam, podem adoptar, aquando da transposição da Directiva para os seus ordenamentos jurídicos, a taxa reduzida do imposto, a qual deverá respeitar as normas de Direito da UE.

Ora, com interesse aos presentes autos, tendo em consideração que estamos perante uma situação de aplicação de taxa reduzida a alojamento em hotéis e estabelecimentos do mesmo tipo, podemos constatar que o ponto 12 do Anexo III da DIVA, prevê que ao “*alojamento em hotéis e estabelecimentos do mesmo tipo, incluindo alojamento de férias e utilização de parques de campismo e de caravanismo*” possam ser aplicadas as taxas reduzidas previstas no artigo 98.º da DIVA.

Com efeito, quando a República Portuguesa transpôs para a sua ordem jurídica as normas da DIVA, entendeu, por bem, consagrar na alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA, em complemento com a verba 2.17 da Lista I anexa a este diploma, a aplicação de uma taxa reduzida de 6% aos serviços de «*alojamento em estabelecimento do tipo hoteleiro. A taxa reduzida aplica-se exclusivamente ao preço do alojamento (...)*».

Assim sendo, e tendo em consideração o caso *sub judice*, será pacífico afirmar – face aos factos dados como provados nos presentes autos, à jurisprudência, doutrina e informações vinculativas existentes sobre esta matéria - que os serviços prestados pela Requerente, aos clientes membros do Clube, no referido estabelecimento hoteleiro que a mesma gere e explora, aos quais aplicou uma taxa normal de IVA (23%), estão sujeitos, na realidade, à taxa reduzida de (6%).

No entanto, entende a Requerida, por um lado que «*numa situação como a sub judice, em que se está perante a alteração da taxa de IVA aplicável, de 23% para 6%,*

*independentemente do valor total pago pelo destinatário ser o mesmo (como se defende no pedido arbitral), **impõe-se, sempre:***

- *A emissão de documento rectificativo de factura, isto é de notas de crédito e de novas facturas, nos termos do artigo 29.º, n.º 7 do Código do IVA, bem como,*
- *A respectiva contabilização da regularização e inscrição no campo 40 da declaração periódica referente ao período a que respeita a regularização, nos termos dos artigos 44.º e 45.º do Código do IVA (...)*

*Ou seja, (...)*

*Ao pretender-se alterar a aplicação da taxa aos referidos serviços, teriam que ser emitidas novas facturas que, necessariamente, teriam de evidenciar uma alteração no valor tributável. Isto para ir ao encontro à factualidade apresentada pela Requerente quando refere que o valor total da factura não se alterou. Ou seja, as autoliquidações referentes aos períodos correspondentes às facturas cuja taxa se veio depois concluir estar incorrecta, não padecem de qualquer erro, tendo por base a contabilização daquelas facturas com a taxa de 23%, devendo, ao invés, ser promovido pela Requerente o procedimento exposto nos artigos 20º a 25º da presente Resposta.*

*Assim, a Requerente devia (ao invés da apresentação da reclamação da autoliquidação), ter promovido a correspondente regularização, a qual comportaria efeitos tanto em sede de IVA, como em sede de IRC, ao nível dos proveitos do exercício e correspondente lucro tributável.»*

*... e por outro lado, refere a Requerida que «o pedido formulado pela Requerente não tem o menor fundamento, se tivermos em conta a repercutibilidade do imposto por ela liquidado.», porquanto, «restituir à ora Requerente o montante de imposto que liquidou e recebeu dos seus clientes (consumidores finais, neste caso, como alega), traduzir-se-ia num enriquecimento sem causa, que a lei nacional e o direito comunitário não consente.»*

Vamos por partes,

Ora, no que toca ao tema do procedimento adequado para a regularização do acto de autoliquidação controvertido, recorreremos ao já expandido na Decisão do CAAD proferida no processo n.º 348/2014-T, o qual versando sobre um assunto em todo

semelhante ao dos presentes autos, que acompanhamos na íntegra pela sua clareza e transparência. Assim, alude a Arbitro Singular Ricardo Rodrigues Pereira nesse aresto que:

*«O artigo 98.º do Código do IVA prevê o regime regra de revisão oficiosa e exercício do direito à dedução do IVA, estabelecendo o seguinte:*

*1 - Quando, por motivos imputáveis aos serviços, tenha sido liquidado imposto superior ao devido, procede-se à revisão oficiosa nos termos do artigo 78.º da lei geral tributária.*

*2 - Sem prejuízo de disposições especiais, o direito à dedução ou ao reembolso do imposto entregue em excesso só pode ser exercido até ao decurso de quatro anos após o nascimento do direito à dedução ou pagamento em excesso do imposto, respectivamente.*

*3 - Não se procede à anulação de qualquer liquidação quando o seu valor seja inferior ao limite previsto no n.º 4 do artigo 94.º.*

*Este preceito legal comporta, pois, duas estatuições, a saber: no seu n.º 1 impõe à AT a obrigação de proceder à revisão oficiosa, nos casos ali previstos; e no seu n.º 2 estabelece um prazo geral e supletivo para que os sujeitos passivos de IVA promovam, a seu favor, a retificação do imposto liquidado e deduzido.*

*(...)*

*Em face destas normas legais [ n.ºs 2, 3 e 6 daquele artigo 78.º do CIVA], podemos agrupar as situações em que existe a faculdade (e, eventualmente, a obrigatoriedade) de regularização do IVA liquidado e deduzido, da seguinte forma:*

*«i) A alteração superveniente das condições objectivas e subjectivas que presidiram à realização das operações, traduzida na anulação da operação ou na redução do seu valor tributável;*

*ii) A inexactidão da factura ou o erro material ou de cálculo na transcrição dos seus elementos para a contabilidade ou declarações periódicas de IVA dos sujeitos passivos;*

*iii) O erro de enquadramento da operação, espelhado na factura ou na contabilidade dos sujeitos passivos.»*

*No caso sub judice, importa dilucidar se estamos perante faturas inexatas, como alega a Requerida, ou perante uma situação de erro de direito, como defende a Requerente, pois desse enquadramento vai depender a decisão da exceção em apreço.*

*Relativamente ao que se deve entender por factura inexata, decorre do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do Código do IVA, na redação vigente à data dos factos, que, para além da obrigação de pagamento do imposto, os sujeitos passivos têm que «emitir uma factura ou documento equivalente por cada transmissão de bens ou prestação de serviços». Como resulta do n.º 7 do mesmo artigo 29.º, na redação aplicável à data dos factos, «deve ainda ser emitida factura ou documento equivalente quando o valor tributável de uma operação ou o imposto correspondente sejam alterados por qualquer motivo, incluindo inexactidão».*

*O n.º 5 do artigo 36.º do Código do IVA, estipula os diversos requisitos que as faturas devem observar, (...)*

*No caso de a operação ou operações às quais se reporta a factura compreenderem bens ou serviços sujeitos a taxas diferentes de imposto, os elementos mencionados nas alíneas b), c) e d) devem ser indicados separadamente, segundo a taxa aplicável».*

*Uma vez que os requisitos que as faturas devem observar estão expressamente previstos no n.º 5 do citado artigo 36.º, estaremos então perante uma situação de inexatidão da factura quando um dos requisitos a que a mesma se encontra adstrita não está observado, ou seja, «subsumir-se-á*

*neste conceito uma factura cuja emissão foi efectuada sem respeito pelos requisitos do artigo 36.º do Código do IVA».*

*Dito isto, vejamos agora o que deve ser entendido por erro de enquadramento ou erro de direito.*

*Neste conspecto, será útil começarmos por definir o que deve ser entendido por erro de facto para, em face deste, delimitarmos o conceito de erro de direito.*

*Assim, consideramos que estão abrangidas pelo erro de facto «as situações em que o sujeito passivo efectua uma incorrecta representação da realidade factual (a qual determina a sua subsunção a uma norma incorrecta) »[ Afonso Arnaldo e Tiago Albuquerque Dias, loc. cit., pp. 45-46.], sendo que «o erro de facto que não origine um consequente erro de direito, não terá qualquer relevância para estes efeitos, porquanto o mesmo não terá qualquer influência no quantum do imposto a deduzir ou a liquidar».*

*Por contraposição, o erro de direito verifica-se nas «situações em que, não obstante a correcta representação da realidade factual, o sujeito passivo se equivoca na determinação da norma aplicável, ou seja, em que se verifica um erro de enquadramento, por o sujeito passivo ter feito uma incorrecta interpretação da situação fáctica ou uma errada aplicação do direito e, consequentemente, liquida ou deduz imposto a mais ou a menos.*

***Atento o exposto, podemos então afirmar que estaremos perante situações de inexatidão das faturas quando, não obstante um correcto enquadramento da operação, o sujeito passivo indica uma taxa de IVA incorrecta ou o montante de imposto é incorrectamente computado ou indicado na fatura.***

*Já não «estaremos perante uma situação enquadrável neste conceito sempre que a rectificação da dedução tenha causa em erro, i.e., não estaremos no âmbito das facturas inexactas, nas situações em que a liquidação em excesso decorra de uma incorrecta representação da realidade*

*factual ou de uma incorrecta determinação da norma aplicável ao caso concreto»..*

*Como referem Alexandra Martins e Pedro Moreira «a inexactidão, nestas situações de erro de direito, não é específica da factura, a qual não é propriamente inexacta: ela apenas reflecte um erro de direito que lhe é anterior. Dito de outra forma, (...), há [nas situações de erro de direito] uma coincidência entre a vontade do sujeito passivo e aquilo que o sujeito passivo verte na factura, enquanto que, nas situações de faturas inexatas, observa-se «uma dissociação entre a sua vontade e a sua declaração».* (Vd. Alexandra Martins e Pedro Moreira, “Regularizações de IVA - A Alteração Superveniente dos Elementos da Operação, o Erro Material ou de Cálculo e o Erro de Enquadramento ou de Direito”, in AA. VV., Coordenação de Sérgio Vasques, Cadernos IVA 2014, Coimbra, Almedina, 2014, pág. 65)

*Aqui chegados, volvendo ao caso concreto, é mister concluir que o lapso cometido pela Requerente em torno da taxa de IVA aplicável aos serviços prestados aos seus clientes membros do Clube, o qual teve reflexo nas faturas emitidas em março de 2012 e, conseqüentemente, na autoliquidação de IVA desse mesmo período, consubstancia manifestamente uma situação de erro de enquadramento ou erro de direito. Efetivamente, em virtude de uma incorreta ou incompleta interpretação da lei, a Requerente aplicou àqueles serviços uma taxa de IVA (23%) superior à legalmente aplicável (6%).*

*Desta forma, uma vez que, contrariamente ao propugnado pela AT, entendemos que não estamos perante quaisquer faturas inexatas, mas sim perante um erro de enquadramento ou erro de direito, bem andou a Requerente ao ter lançado mão da reclamação graciosa, nos termos do disposto no artigo 131.º do CPPT, a qual, tendo sido deduzida em 11 de setembro de 2013 (cfr. facto 19. do probatório), se mostra absolutamente tempestiva, pois a declaração periódica do IVA correspondente à*

*autoliquidação de imposto de março de 2012, que dela foi objeto, foi entregue em 10 de maio de 2012 (cfr. facto 18. do probatório).*

Face ao exposto, e tendo em consideração que a Requerente cometeu, um lapso, em torno da taxa de IVA aplicável aos serviços prestados aos seus clientes membros do Clube, o qual teve reflexo nas faturas emitidas em Novembro e Dezembro de 2014 e, consequentemente, na autoliquidação de IVA desse mesmo período, consubstancia manifestamente uma situação de erro de enquadramento ou erro de direito, pelo que, na realidade, em virtude de uma incorreta ou incompleta interpretação da lei, a Requerente aplicou àqueles serviços uma taxa de IVA (23%) superior à legalmente aplicável (6%).

Assim sendo, entende o presente Tribunal que o procedimento adoptado pela Requerente, recorrendo à reclamação graciosa, nos termos do artigo 131.º do CPPT para fazer face à sua pretensão é adequado e correcto.

Relativamente à questão da restituição à Requerente no montante de imposto que liquidou e recebeu dos seus clientes (consumidores finais, neste caso, como alega), traduzir-se num enriquecimento sem causa, entende o presente Tribunal que poderá recorrer ao já descortinado no processo n.º 78/2014-T, o qual tendo sido aplicado a um caso muito semelhante ao dos presentes autos, expressa de forma plena, clara e transparente a posição deste Tribunal quanto à matéria em causa. Vejamos,

Refere, assim, aquele aresto o seguinte:

*«(...) a real causa da posição da Autoridade Tributária e Aduaneira de indeferimento da reclamação graciosa em que a Requerente pretendeu ver declarada tal ilegalidade, é a falta de legitimidade da Requerente para pedir tal declaração e receber a quantia liquidada indevidamente, derivada de, no entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira, a Requerente não ser lesada pela ilegal liquidação de IVA, que foi integralmente repercutido nos seus clientes membros do clube. Numa situação deste tipo pode-se ver, doutra perspectiva, a criação de uma situação de enriquecimento sem causa da*

*Requerente ao permitir-se-lhe a obtenção de quantias de IVA que cobrou aos seus clientes.*

*Mas, se é certo que há situações deste tipo em que se pode configurar uma situação de enriquecimento sem causa que justifica o não reconhecimento de legitimidade para impugnar liquidações de tributos repercutidos em terceiros, também há situações em que isso não sucede, como já reconheceu o TJUE no acórdão 06-09-2011, proferido no processo n.º C-398/09 (citado pela Requerente) em que se entendeu o seguinte:*

*«As regras do direito da União relativas à repetição do indevido devem ser interpretadas no sentido de que a repetição do indevido só pode dar lugar a um enriquecimento sem causa na hipótese de os montantes indevidamente pagos por um sujeito passivo, por força de um imposto cobrado num Estado-Membro em violação do direito da União, terem sido repercutidos directamente no comprador».*

*Por outro lado, como se entendeu no acórdão do TJUE de 21-02-2000, proferido no processo n.º C-441/98, «embora o direito comunitário não se oponha a que um Estado-Membro recuse o reembolso de taxas cobradas em violação das suas disposições desde que se prove que esse reembolso provocará um enriquecimento sem causa, exclui a aplicação de toda e qualquer presunção ou regra de prova destinada a fazer recair no operador em causa o ónus de provar que os encargos indevidamente pagos não foram repercutidos noutras pessoas e destinada a impedir a apresentação de elementos de prova para contestar uma alegada repercussão».*

*Assim, em sintonia com esta jurisprudência do TJUE, a resposta à questão da legitimidade da Requerente para pedir a declaração de ilegalidade dos actos de autoliquidação de IVA, depende de apurar, à face das concretas circunstâncias de facto, se com o reembolso à Requerente do IVA liquidado ilegalmente se gera ou não uma situação de enriquecimento sem causa. Ou, doutra perspectiva, a solução da questão depende de saber se a Requerente foi ou não lesada pela liquidação ilegal.*

*Ora, no contexto fáctico que resulta da prova produzida, foi a Requerente quem acabou por suportar a diferença entre o IVA à taxa normal e o IVA à taxa reduzida, no período de Setembro de 2011 a Abril de 2013.*

*Na verdade, provou-se que a Requerente cobrava a todos os seus clientes um preço idêntico, com IVA incluído, o que se reconduzia a que, quando indevidamente liquidava o IVA à taxa normal, a Requerente obtinha pelos serviços prestados um rendimento inferior ao que auferia quando aplicava a taxa reduzida.*

*Aliás, a prática da Requerente compreende-se perfeitamente, pois, tendo a taxa normal sido aplicada aos clientes que eram membros do clube e não ao público em geral, a manutenção de um rendimento fixo pelos serviços a que acrescesse o IVA teria como consequência que os membros do clube teriam um tratamento mais desfavorável do que do público em geral quanto ao preço que pagariam pelos mesmos serviços, o que não teria razoabilidade, pois é óbvio que se a qualidade de membro do clube pode justificar alguma discriminação em relação ao público em geral, a discriminação será positiva, traduzida num preço mais favorável, e não negativa.*

*Nestas circunstâncias, tem de se concluir que as consequências da ilegalidade da liquidação de IVA recaíram sobre a Requerente e não sobre os membros do clube a quem cobrou IVA à taxa normal, pois estes membros beneficiaram de uma diminuição do rendimento da Requerente, em medida igual à diferença entre a taxa normal e a taxa reduzida de IVA, para que o preço que pagaram pelos serviços não excedesse o que era pago pelo público em geral, relativamente aos mesmos serviços.*

*Sendo assim, a restituição à Requerente, como consequência da ilegalidade da liquidação, do valor do IVA suportado em excesso não implicará uma situação de enriquecimento sem causa, pois, apesar da aparente repercussão desse excesso nos clientes membros do clube, a realidade é a de que foi a Requerente que o suportou, o que se torna patente quando se constata que o preço pago pelos membros do clube era anual e*

*fixo, não tendo sido alterado nos meses em que a Requerente passou a liquidar IVA à taxa reduzida a todos os clientes.*

*Por outro lado, na situação em apreço, em que se considera provado que foi a Requerente que suportou o IVA liquidado indevidamente, não há lugar à exigência feita no artigo 78.º, n.º 5, do CIVA, que estabelece que, quando o «imposto sofrer rectificação para menos, a regularização a favor do sujeito passivo só pode ser efectuada quando este tiver na sua posse prova de que o adquirente tomou conhecimento da rectificação ou de que foi reembolsado do imposto, sem o que se considera indevida a respectiva dedução».*

*Na verdade, esta norma é aplicável aos casos de rectificação efectuada pelo próprio sujeito passivo e não àqueles em que há uma declaração jurisdicional de ilegalidade, que tem como corolário o dever da Autoridade Tributária e Aduaneira reconstituir a situação que existiria se o acto ilegal não tivesse sido praticado [artigos 100.º da LGT e 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT], independentemente de o adquirente dos serviços ter ou não conhecimento da ilegalidade.» (negrito nosso).*

Assim sendo, considerando e tendo como assente que:

- a) A Requerente gere, administra e explora um estabelecimento turístico sito em..., Algarve, denominado E..., o qual integra todos os elementos típicos que caracterizam um qualquer estabelecimento destinado ao alojamento turístico e os serviços que nele se prestam não se distinguem, quanto à natureza, dos serviços prestados num vulgar hotel, dispõe de quartos, ou seja, 114 unidades de alojamento totalmente equipadas e prontas a ocupar e utilizar que gozam de um serviço diário de arrumação e limpeza, reposição de toalhas, roupa de cama e de consumíveis de higiene pessoal; dispõe de equipamento complementar, integrando infra-estruturas de apoio, desporto e lazer, como recepção, bar, piscina exterior e interior, spa, salão de cabeleireiro, salão de jogos, espaços comuns de descanso, entre outros equipamentos afins; é exclusivamente procurado para fins não residenciais e o uso

por todos os seus clientes circunscreve-se a curtos períodos de tempo destinados ao repouso e ao lazer dos próprios;

- b) A Requerente presta todos os seus serviços ao público em geral, mas oferece condições mais vantajosas aos designados membros do E... Club (Clube), gerido pela F... (F...) sociedade de direito inglês, o qual detém determinados direitos, incluindo o alojamento no aldeamento, mediante uma contrapartida que paga à Requerente, actualizada e estabelecida por comum acordo. Contrapartida esta que é fixada anualmente. Caso falte a qualquer pagamento anual, o cliente perde definitivamente a sua qualidade de membro e passa a ser tratado como qualquer outro cliente, podendo apenas ocupar uma unidade de alojamento disponível mediante o pagamento do preço devido por qualquer cliente não membro do Clube;
- c) Dos serviços disponibilizados, podem desfrutar tanto os sócios do “Clube”, os designados membros do E... Club, como qualquer utilizador, em geral, embora sob condições diferentes, não obstante, os serviços serem idênticos para uns e outros, os quais consistem em alojamento em estabelecimento do tipo hoteleiro.

Entende o presente tribunal, por um lado, que, o acto de indeferimento tácito da reclamação graciosa do acto de autoliquidação de IVA referente aos meses de Novembro e Dezembro de 2014, padece de erro sobre os pressupostos de direito, por erro de interpretação do disposto no artigo 131.º, n.º 1, do CPPT e no artigo 78.º, n.º 5, do Código do IVA, o que justifica a sua anulação (cfr. art. 135.º do CPA); e, por outro, que deve o acto de autoliquidação de IVA controvertido nos presentes autos ser declarado ilegal, e em consequência ser reembolsado ou restituído o montante de € 22.396,98 (vinte e dois mil, trezentos e noventa e seis euros e noventa e oito cêntimos) à Requerente.

Face a tudo o acima exposto, conclui-se pela ilegalidade dos actos de autoliquidação de IVA respeitantes aos meses de Novembro e Dezembro de 2014, por enfermarem de erro sobre os pressupostos de direito, nomeadamente, por errada interpretação da verba 2.17 da Lista I anexa ao CIVA, pelo que, em consequência, devem os mesmos ser anulados e o seu valor, no montante de € 22.396,98 ser restituído à Requerente.

## **VIII. DECISÃO**

Pelos fundamentos factuais e jurídicos expostos, decide-se, assim, pela procedência do pedido, devendo-se, em consequência, anular os actos de autoliquidação de IVA respeitantes aos meses de Novembro e Dezembro de 2014, por enfermarem de erro sobre os pressupostos de direito, nomeadamente, por errada interpretação da verba 2.17 da Lista I Anexa ao CIVA, pelo que, em consequência, devem os mesmos ser anulados e o seu valor, no montante de € 22.396,98 ser restituído à Requerente.

### **Valor do Processo**

Fixa-se o valor do processo em € 22.396,98 (vinte e dois mil, trezentos e noventa e seis euros e noventa e oito cêntimos), nos termos art.º 97-A, n.º 1, a), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do art.º 29 do RJAT e do n.º 2 do art.º 3 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

### **Custas**

Custas a cargo da Requerida, de acordo com o art.º 12, n.º 2 do RJAT, do art.º 4 do RCPAT, e da Tabela I anexa a este último, que se fixam no montante de € 1.224,00.

Notifique-se.

Lisboa, 24 de Junho de 2016

\*\*\*

O Árbitro

(Jorge Carita)