

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 281/2017-T

Tema: IVA – Verba. 17 da Lista I anexa ao CIVA – Estabelecimento de alojamento turístico.

Decisão Arbitral

1. Relatório

Em 20-04-2017, a sociedade por quotas A..., LDA, pessoa coletiva n.º..., com sede na Rua ..., ..., ..., doravante designada por Requerente, submeteu ao Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) o pedido de constituição de tribunal arbitral com vista à anulação dos atos de liquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), referentes aos períodos de janeiro a outubro de 2016, no valor total de 263.015,14 €.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD em 21-04-2017 e notificado à Requerida na mesma data.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6º n.º 2 alínea a) do RJAT, foram designados como árbitros José Baeta de Queiroz (Presidente), Suzana Fernandes da Costa e José Eduardo Mendonça da Silva Gonçalves (Vogais), pelo Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, em 14-06-2017. A nomeação foi aceite, no prazo e termos legalmente previstos.

Na mesma data foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos do disposto no artigo

11º, nº 1, alíneas a) e b) do RJAT, conjugado com os artigos 6º e 7º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c), do nº 1, do artigo 11º do RJAT, o tribunal arbitral foi constituído em 30-06-2017. Foi proferido despacho, em 03-07-2017, no sentido de notificar a Requerida para, no prazo de 30 dias, apresentar resposta e, caso quisesse, solicitar a produção de prova adicional e remeter ao tribunal arbitral cópia do processo administrativo dentro do prazo de apresentação da resposta.

Em 22-09-2017, a Requerida apresentou a sua resposta e em 04-10-2017, foi proferido despacho a ordenar a notificação da Requerente para, em 5 dias, indicar os factos que pretendia provar mediante a inquirição das testemunhas arroladas.

A Requerente apresentou, em 10-10-2017, um requerimento a informar que a inquirição das testemunhas por si arroladas se destinava à prova dos factos articulados nos artigos 23, 34 e 54 a 59. Foi proferido despacho, em 13-10-2017, a agendar o dia 13-11-2017 pelas 10:00 horas para a reunião do tribunal arbitral, prevista no artigo 18º do RJAT, e para a inquirição das testemunhas indicadas pela Requerente.

A Requerente veio, em 20-10-2017, remeter requerimento a pedir a alteração da inquirição da testemunha B... para 13 ou 14-12-2017, o que foi deferido em 23-10-2017.

Em 14-11-2017 foi introduzido novo despacho no sistema a informar que a reunião que estava agendada para 13-11-2017 teria lugar no dia 13-12-2017 pelas 10:00 horas.

No dia 13-12-2017, pelas 10:00 horas, teve lugar a reunião do tribunal arbitral. Foram inquiridas as testemunhas arroladas pela Requerente, C..., gestor, D..., contabilista certificado, e B... . Esteve também presente na reunião o Ex.mo Dr. E..., como tradutor e intérprete.

Os representantes da Requerente e da Requerida pronunciaram-se sobre a questão prévia invocada na resposta da Requerida, e produziram ainda as suas alegações orais.

O tribunal determinou a prorrogação do prazo referido no artigo 21º n.º 1 do RJAT por dois meses, a contar do término daquele, tendo em consideração a impossibilidade de produzir uma decisão arbitral no prazo fixado no referido artigo.

O tribunal designou também o dia 28-02-2018 para o efeito de prolação da decisão arbitral.

O tribunal solicitou ainda às partes o envio das peças processuais em formato *word*, e advertiu a Requerente para até à data da prolação da decisão proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente e comunicar o mesmo pagamento ao CAAD, de acordo com o artigo 4º n.º 3 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

Em 14-12-2017, a Requerida remeteu aos autos o processo administrativo. Em 11-01-2018, a Requerente juntou aos autos o comprovativo do pagamento da taxa arbitral subsequente. Na mesma data, a Requerente juntou ainda uma declaração emitida pelo banco garante com o valor dos custos incorridos com a garantia prestada nos processos de execução fiscal contra ela instaurado, para efeitos da indemnização oportunamente requerida. Em 06-02-2018, a Requerente remeteu ainda um documento do banco relativo ao encargo no valor de 389,02 € que, entretanto, suportou com a garantia prestada e em 20-02-2018, a Requerente juntou aos autos documento do banco relativo ao encargo no valor de 254,76 € que suportou com a garantia prestada.

Em 02-03-2018, foi proferido despacho a prorrogar o prazo para a decisão arbitral até ao dia 30-04-2018.

2. Causa de pedir

A Requerente começa por referir que explora um estabelecimento de alojamento turístico sito em ..., ..., no, denominado F..., e que esse estabelecimento integra todos os elementos típicos que caracterizam um qualquer estabelecimento turístico e os serviços que nele se prestam não se distinguem, quanto à sua natureza, dos serviços prestados num vulgar hotel.

A Requerente refere que oferece condições mais vantajosas aos membros do G... (Clube), gerido pela H... (H...), sociedade de direito inglês.

Quanto ao Clube, a Requerente afirma que o mesmo foi criado pelos promotores do estabelecimento nos anos oitenta, com o objetivo de agregar e fidelizar clientes e promover uma taxa de ocupação do estabelecimento elevada e constante, independentemente da sazonalidade turística e dos ciclos da conjuntura económica.

A referida sociedade de direito inglês, H..., detém os direitos de alojamento no aldeamento dos membros, mediante uma contrapartida que paga à Requerente.

Segundo a Requerente, a qualidade de membro do Clube confere o direito de uso para alojamento temporário de uma determinada unidade de alojamento durante uma determinada semana de cada ano, a preços preferenciais. A qualidade de membro 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.

A Requerente alega que fatura periodicamente à H... as semanas reservadas aos membros do Clube.

A Requerente afirma também que sobre o valor faturado à H... liquidava IVA à taxa normal, e liquidava IVA à taxa reduzida aos clientes que não eram membros do Clube pelos serviços de alojamento hoteleiro prestados a esses clientes não membros.

Invoca ainda que faturava IVA à H... à taxa normal até 2015 porque era o entendimento que decorria das instruções administrativas então vigentes, replicadas ao longo de diversas informações e instruções do Fisco, com origem num artigo doutrinário de Maria dos Prazeres Lousa que referia que *“o montante da prestação periódica (...) considera-se remuneração de um conjunto de prestações de serviços diferenciados, pelo que a taxa aplicável será de 17 por cento”* (cfr. *Aspectos fiscais do direito real de habitação periódica, Fisco, 11/15, Set. 1989*).

A Requerente faz ainda alusão à informação vinculativa da Direção de Serviços do IVA n.º..., sancionada em 28 de fevereiro de 2000, que fixou o entendimento de que os serviços prestados aos membros do Clube pela empresa que antecedeu a impugnante na exploração do estabelecimento turístico estavam sujeitos a IVA à taxa normal e não à taxa reduzida. E refere também à informação vinculativa n.º 2099, também da Direção de Serviços do IVA, de 29 de setembro de 2011.

Com este entendimento da AT, a Requerente alega que não teve outra opção senão emitir as faturas à H... com IVA à taxa normal.

No entanto, a Requerente refere que a partir de 2013 foram divulgadas múltiplas decisões de tribunais tributários que fizeram jurisprudência quanto à taxa de IVA a aplicar.

A Requerente afirma, desde logo, que o serviço prestado a todos os seus clientes, quer sejam membros do Clube quer sejam não membros, é idêntico, ou seja, consiste em alojamento do tipo hoteleiro tributável em IVA à taxa reduzida, e não à taxa normal.

Para sustentar esta sua posição, a Requerente faz referência à decisão arbitral do processo n.º 612/2015-T, processo no qual também era Requerente, que incidiu sobre os atos de autoliquidação de IVA dos períodos de novembro e dezembro de 2014.

A Requerente menciona que foi notificada da resposta deduzida pela Requerida (AT) no referido processo n.º 612/2015-T, em que a Sra. Diretora Geral da AT, por um lado, reconheceu que o serviço prestado pela Requerente aos membros do Clube corresponde a um serviço de alojamento hoteleiro tributado à taxa reduzida, e por outro lado, alegou que a Requerente deveria ter promovido a correspondente regularização, em vez de avançar com a reclamação do artigo 131º do CPPT.

A Requerente afirma que, com este entendimento da AT plasmado no processo arbitral referido, pôs em marcha todo um conjunto de atos identificados pela Diretora Geral da AT como necessários e suficientes para que o IVA indevido fosse regularizado. Assim, a Requerente emitiu, a partir de 29-01-2016, as notas de créditos e respetivas faturas, tendo em vista a regularização do IVA em excesso incluído nas faturas emitidas à H... desde 31-01-2012.

A Requerente refere que entre janeiro e outubro de 2016 emitiu as notas de crédito que visaram as faturas mensais emitidas à H... entre janeiro de 2012 e outubro de 2014, no total de 4.298.424,42€ com IVA incluído à taxa de 23 % de 803.770,42 €.

E emitiu as novas faturas já retificadas de acordo com o procedimento descrito pela Diretora Geral da AT, que perfazem a mesma importância de 4.298.424,42 €, mas com IVA incluído à taxa de 6% no valor de 243.307,02 €.

A Requerente afirma ainda que o IVA no total de 803.770,42 € foi contabilizado na conta “regularizações a favor da empresa” e inscrito no campo 40 das declarações periódicas relativas ao período a que respeita a regularização. E o IVA de 243.307,02 € foi contabilizado na conta de IVA liquidado à taxa reduzida e inscrito no campo 2 das declarações periódicas respetivas.

A Requerente refere que a H... teve conhecimento da emissão das notas de crédito e da emissão das novas faturas com IVA à taxa reduzida.

A Requerente sustenta a posição relativa à liquidação e IVA à taxa reduzida com, entre outros motivos, a primeira decisão do Tribunal Arbitral de 21-05-2013, do processo n.º 117/2012-T, que, segundo a Requerente, analisou um caso semelhante ao desta, acionado pela I... .

Segundo a Requerente, a dita decisão arbitral concluiu que *“a prestação de serviço de alojamento que é prestada aos Membros do Clube no exercício dos seus direitos de utilização é, em tudo idêntica à dos demais hóspedes a quem é, nos termos legais, prestada uma prestação de serviços de alojamento turístico, tributada à taxa reduzida em sede de IVA”*,

A Requerente alude também a uma sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de ... de 31- 10-2013, uma sentença do Tribunal Tributário de Lisboa de 05-02-2016, e as decisões arbitrais de 11-07-2014, 17-11-2014 e 07-12-2016, que tiveram o mesmo entendimento.

A Requerente defende que dada a identidade dos serviços de alojamento que presta com os que são prestados pelos empreendimentos concorrentes que lograram obter vencimento de causa nos processos supra referidos, passou também a liquidar IVA à taxa reduzida sobre o pagamento anual faturado por contrapartida do alojamento prestados aos membros do Clube, desde 1 de janeiro de 2015.

Além disso, a Requerente optou também por apresentar reclamação graciosa da autoliquidação de IVA à taxa normal, dos meses de novembro e dezembro de 2014. Esta reclamação foi indeferida e a Requerente interpôs pedido arbitral subsequente, que deu origem ao processo n.º 612/2015-T.

A Requerente refere que a decisão deste processo arbitral foi proferida em 24-06-2016, *tendo decidido que 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%)”*.

Por fim, refere a Requerente que o preço estabelecido e acordado junto do seu cliente pelo serviço de alojamento hoteleiro que presta aos membros do Clube é um preço final, com IVA incluído, pelo que o imposto apurado está incorporado no preço, correndo por conta e risco da Requerente.

A Requerente menciona que se liquidar imposto superior ao devido fará com que a sua margem se reduza, e se liquidar imposto inferior ao devido terá que suportar o valor adicional (que resultaria de retificação) sem que o possa exigir da H... .

Com efeito, refere a Requerente que o preço final cobrado à H... a partir de janeiro de 2015 se manteve igual ao cobrado anteriormente pelo mesmo serviço, embora passasse a incluir IVA a 6% em vez de 23%.

Quanto ao IVA liquidado à taxa normal de 23%, a Requerente afirma que o IVA liquidado à H..., sociedade de direito inglês, não é dedutível nem reembolsável em nenhum Estado membro, nos termos do artigo 310º da Diretiva n.º 2006/112/CE, de 28-11.

A Requerente foi objeto de uma ação de inspeção tributária efetuada pela Direção de Finanças de ..., que, segundo ela, não aceitou as regularizações ade IVA a favor da empresa no valor de 803.770,42 €, e aceitou o IVA liquidado a favor do Estado nas novas faturas à taxa de 6%, no valor de 243.307,02 €, o que não está de acordo com a posição assumida pela Diretora Geral da AT no processo n.º 612/2015-T.

Para a Requerente, a subordinação dos serviços da Direção de Finanças de ... ao entendimento da Diretora Geral da AT, e observado pela Requerente, constitui uma decorrência necessária dos princípios da confiança e da boa-fé, que presidem ao exercício da atividade administrativa, nos termos do artigo 266.º n.º 2 da Constituição da República Portuguesa (CRP). E refere ainda as conclusões alcançadas pela AT revelam uma flagrante violação da confiança que a Requerente depositou na sua Diretora Geral, claramente merecedora de tutela, constituindo-a por isso em abuso de direito, na sua dimensão de *venire contra factum proprium*.

A Requerente alega também que o relatório de inspeção concluiu que estariam em causa faturas inexatas, sem justificar a razão para as ter considerado dessa forma, cuja correção sempre se imporia fazer no prazo limite de dois anos, nos termos do n.º 3 do artigo 78.º do Código do IVA.

Para a Requerente, o erro quanto à aplicação de um determinado regime jurídico, no qual se inclui a taxa de IVA a aplicar, não constitui nem erro material nem erro de cálculo. Pelo que não se poderá aplicar o regime nem o prazo do referido n.º 3 do artigo 78º, no entender da Requerente. Para fundamentar esta sua pretensão, a Requerente faz alusão a

alguma doutrina e aos acórdãos arbitrais dos processos n.º 245/2013-T, 348/2014-T, 524/2014-T e 608/2014-T, 170/2016-T.

Assim, no entender da Requerente, aplica-se o regime geral sobre esta matéria que consta do artigo 98.º, n.º 2 do Código do IVA, que estipula um limite de quatro anos, suportando-se na decisão do CAAD do processo n.º 251/2014-T.

Quanto à alegação, feita no relatório de inspeção, de que haveria uma situação de enriquecimento sem causa por parte da Requerente, a Requerente refere que as faturas com IVA de 23% foram corrigidas e a H... declarou conhecer e aceitar essa correção, sem alteração do preço final pago, que se manteve. Assim, para a Requerente foi cumprido o exigido pelo artigo 78º n.º 5 do Código do IVA para a correta regularização do IVA a favor do sujeito passivo.

Para a Requerente, a fundamentação do relatório de inspeção é manifestamente insuficiente para atingir o objetivo proposto de corrigir as regularizações do IVA efetuadas e viola em toda a linha as principais conclusões e determinações da jurisprudência do TJUE sobre esta matéria.

Segundo a Requerente, o relatório de inspeção viola a garantia dada pelo TJUE de que, para assegurar a neutralidade do IVA, compete aos Estados Membros prever a possibilidade de correção de qualquer imposto indevidamente faturado, desde que quem emita a fatura demonstre a sua boa-fé (por todos, cfr. acórdão Genius, caso CB342/87, 8 18). Viola ainda a garantia dada pelo TJUE de que essa correção não pode depender de um poder de apreciação discricionário da administração (cfr. caso C-454/98, 8 68), como aquele que no seu relatório a AT manifesta exercer, em particular quando diz que, para manter o preço final cobrado ao cliente, a empresa decidiu reduzir a sua margem, essa é uma decisão puramente comercial.

A Requerente alega que o relatório de inspeção vai contra a doutrina que dimana do acórdão Stadeco (C-566/07), quando aí o TJUE conclui que uma correção efetuada mediante notas de crédito e novas faturas que indicam claramente ao adquirente dos serviços o motivo e o teor da correção, deve considerar-se suficiente.

A Requerente refere ainda os acórdãos do TJUE n.º C-147/01 e C-441/98, C-398/09, CH309/06, €192/95, C566/07 e CH191/12) e os acórdãos do CAAD dos processos n.º 78/2014, 348/ 2014 e 170/2016.

A Requerente conclui afirmando que são ilegais os atos ora impugnados, porque:

a) procedem de uma flagrante violação da confiança que a Requerente depositou na Diretora Geral da AT, constituindo por isso a AT em abuso de direito, na sua dimensão de *venire contra factum proprium*;

b) procedem da qualificação de faturas emitidas ao abrigo da doutrina da administração como meramente inexatas, para assim subsumir a respetiva correção ao limite de dois anos do artigo 78.2, n.º 3, do CIVA, quando estas decorreram de um erro de enquadramento ou de direito já reconhecido judicialmente, podendo por isso a ora Requerente promover a respetiva regularização, a seu favor, nos termos do artigo 98.º do CIVA, ou seja, no prazo geral e supletivo de quatro anos aí previsto;

c) violam disposto no artigo 78.º n.º 5 do CIVA, cuja conjunção disjuntiva “ou” conduz naturalmente o intérprete a concluir que não é indevida a regularização, havendo prova de que o adquirente tomou conhecimento da retificação, ainda que não seja reembolsado do imposto;

d) violam os princípios comunitários da neutralidade fiscal, objetividade e da taxa de tributação uniforme do IVA, por um lado, e da efetividade ou eficácia, por outro, que se opõem a uma lei nacional ou prática administrativa interna que presuma o enriquecimento sem causa com base na mera repercussão legal ou jurídica do imposto em terceiros e com isso impossibilite a correção de um imposto indevidamente faturado;

e) estão feridos de violação de lei e de duplicação de coleta, pois a AT corrigiu a regularização de IVA, excluindo do campo 40 das suas declarações periódicas o imposto liquidado em excesso nas faturas emitidas à H..., mas manteve no campo 2 das mesmas declarações periódicas o imposto liquidado a 6% nas novas faturas emitidas à H..., referentes aos mesmos serviços de alojamento já antes tributados a 23%, conduzindo a que ao IVA de 23 % liquidado e entregue ao Estado com as faturas antigas, no total de 803.770,42 €, se some agora o IVA de 6 % liquidado e entregue ao Estado com as novas faturas, no total de 243.307,02 €.

A Requerente pede, assim, a anulação das liquidações de IVA e as liquidações de juros respetivos.

A final, a Requerente pede a condenação da AT no pagamento de uma indemnização pelos custos incorridos com a garantia prestada nos processos de execução fiscal, de acordo com os artigos 53º da LGT e 171º do CPPT.

A Requerente indica três testemunhas e requer a sua inquirição.

3. Resposta da Requerida

A Requerida, na sua resposta, começa por fazer referência a uma questão prévia prejudicial que de seguida explanamos.

A Requerida refere que em 21-04-2017, foi citada para contestar a ação administrativa n.º .../17....., que correu termos no Tribunal Administrativo e Fiscal de, na qual a Requerente impugnou o despacho de 23-01-2017 da Direção Geral de Reembolsos, que lhe indeferiu o pedido de reembolso de IVA que requereu na declaração periódica do mês de agosto de 2016.

Na referida impugnação, refere a Requerida que a Requerente alegou que o despacho impugnado tem como fundamento o disposto no relatório de inspeção tributária de 02-01-2017, emitido sob a ordem de serviço n.º... .

Segundo a Requerida, a Requerente fundamenta também o presente pedido arbitral no mesmo relatório de inspeção tributária.

Para a Requerida, ambos os processos radicam nas conclusões do mesmo procedimento inspetivo e na não aceitação da regularização de imposto que promoveu a seu favor na declaração periódica de agosto de 2016, relativamente aos anos de 2012, 2013 e 2014.

A Requerida refere afirma também que a Requerente almeja o mesmo pedido já que num e noutro processo pretende que lhe seja aceite a mesma regularização de imposto a seu favor pelo facto de ter emitido em 2016, notas de crédito a anular as faturas, por

considerar que deveria ter liquidado IVA à taxa de 6%. Nessa sequência, a Requerente regularizou IVA a seu favor, motivo pelo qual obteve crédito de imposto na declaração periódica do mês de agosto de 2016.

Concluiu a Requerida afirmando que a Requerente pretende obter no presente processo é o mesmo que formulou no processo n.º .../17... .., e que este processo constitui causa prejudicial face aos presentes autos, nos termos do artigo 272º do Código do Processo Civil.

Por outro lado, a Requerente apresenta defesa por impugnação, defendendo a improcedência do pedido, com fundamento no facto da anulação integral das faturas integralmente emitidas e registadas não ser o meio correto de efetuar eventuais correções das referidas faturas, e no facto da regularização não poder ser aceite uma vez que não foi efetuada no prazo de dois anos, de acordo com o disposto no n.º 5 do artigo 78º do Código do IVA.

A Requerida começa por referir que, embora o valor total das novas faturas emitidas coincida com o valor total das notas de crédito, não há correspondência direta, quer em termos de valor, quer em termos de datas, entre as faturas que se pretenderam anular e as novas faturas emitidas. Por outro lado, as novas faturas emitidas à H... em 2016 não mencionam que se destinam a substituir outras faturas emitidas em anos anteriores.

Assim, para a Requerida não é possível aferir com rigor que os serviços incluídos nas novas faturas são exatamente os mesmos que foram faturados durante os anos de 2012, 2013 e 2014.

A Requerida faz alusão ao n.º 3 do artigo 78º do Código do IVA que dispõe que no caso de faturas inexatas que já tenham dado lugar ao registo referido no artigo 45º do Código do IVA, como é o caso das faturas emitidas pela Requerente à H... em 2012, 2013 e 2014, a retificação é facultativa quando houver imposto liquidado a mais, mas apenas pode ser efetuada no prazo de dois anos.

Para a Requerida, é também essencial a existência de prova de que o adquirente tomou conhecimento da retificação ou de que foi reembolsado do imposto que lhe foi cobrado a mais, para que seja possível a regularização do IVA, de acordo com o artigo 78º n.º 5 do Código do IVA.

No entender da AT, tendo-se verificado uma prestação de serviços da Requerente à H... que deu origem às faturas emitidas em 2012, 2013 e 2014, não podem as faturas ser simplesmente anuladas, quando deveriam ter sido retificadas.

A AT alega ainda que uma descida da taxa de IVA teria que ser repercutida no preço final suportado pelo cliente e, nos presentes autos, não existe a prova de que a referida redução de taxa tenha beneficiado esses clientes.

No entendimento da Requerida a Requerente ao pretender a restituição do IVA liquidado em excesso e que recebeu da H... sem que faça prova idónea de que esse IVA foi devolvido ao cliente ou efetivamente suportado, trata-se de uma situação de enriquecimento sem causa para a Requerente.

Por fim, a AT alega que a inquirição das testemunhas arroladas se afigura como ato inútil e desnecessário.

4. Saneador

O presente pedido de pronúncia arbitral foi apresentado tempestivamente, nos termos do artigo 10º n.º 1 alínea a) do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de janeiro.

O tribunal é competente quanto à apreciação do pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas (artigos 42 e 10º n.2º e 2 do RJAT e artigo 1º da Portaria n.º 112-A/2011 de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades.

Quanto a questões prévias, a Requerida refere uma causa prejudicial, nos termos do artigo 272º do Código do Processo Civil, dizendo que a Requerente pretende obter no presente processo o mesmo que visa no processo n.º .../17....., a correr termos no Tribunal Administrativo e Fiscal de, e no qual é impugnado o despacho de 23-01-2017 da Direção Geral de Reembolsos, que lhe indeferiu o pedido de reembolso de IVA que requereu na declaração periódica do mês de agosto de 2016.

Cumprir decidir esta questão prévia.

É sabido que há casos, como a litispendência, em que existe obstáculo legal a que ambos os processos prossigam, e outros em que pode ser suspensa a instância num dos processos, sem que tal resulte de um imperativo legal.

Não se justifica examinar o caso vertente para concluir que ele não é de litispendência, pois a Requerida, que suscita a questão, não a faz assentar nessa figura. E também não estamos perante um caso em que a suspensão se imponha por imperativo legal nos termos do artigo 269º nº 1 alínea d) do Código de Processo Civil, pois de balde se procura na lei uma tal imposição.

Assim, o nosso caso é um daqueles em que o tribunal pode suspender a instância, conforme o seu prudente arbítrio, mas em que a suspensão não se lhe impõe por imposição legal.

Ora, entre as duas causas em exame há, claramente, uma relação, na medida em que qualquer delas respeita aos mesmos sujeitos, ao mesmo imposto, e, pode arriscar-se, à

mesma questão fundamental. Mas não, necessariamente, uma relação de dependência, porquanto a decisão a proferir numa das causas - nomeadamente, nesta - não depende de questão alguma que haja de ser antes definida na outra causa. Aqui, discute-se a legalidade de atos de liquidação, ali, no TAF de, debate-se o direito ao reembolso de IVA. E, mesmo sendo com afirma a requerida, que O objetivo perseguido pela Requerente se equivale, a questão não tem de resolver-se pela paragem de um dos processos, antes ficará arrumada pela decisão que antes transite em julgado.

Assinale-se, por último, que a suspensão da instância nos processos de arbitragem tributária é medida a tomar com muita parcimónia, pois - sempre ressalvados os casos em que ela não possa se evitada -, equivale a fazer depender os tempos de decisão dos processos arbitrais, que se querem mais rápidos do que são os processos que tramitam nos tribunais estaduais, aos tempos próprios destes últimos tribunais, o que poria em causa uma das mais fortes razões por que se consagrou a arbitragem tributária e leva os sujeitos passivos a recorrerem a ela.

Em sùmula, e visto o disposto nos artigos 269º nº 1 alínea c) e 272º nº 2 do Código de Processo Civil, aplicáveis *ex vi* artigo 29º nº 1 alínea e) do RJAT, não se determina a suspensão da instância pretendida pela Requerida.

5. Matéria de facto

5.1. Factos provados:

Analisada a prova documental e testemunhal produzida, consideram-se provados e com interesse para a decisão da causa os seguintes factos:

1. A Requerente é um sujeito passivo de IRC residente em território nacional e enquadrado no regime normal de IVA de periodicidade mensal;

2. A Requerente explora um estabelecimento de alojamento turístico sito em ..., ..., no, denominado F...;

3. 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;

4. O estabelecimento explorado pela Requerente 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;

5. Nos anos oitenta, foi criado o G... (Clube) pelos promotores do estabelecimento, com o objetivo de agregar e fidelizar clientes e promover uma taxa de ocupação elevada e constante, independentemente da sazonalidade turística e dos ciclos de conjuntura económica;

6. Dos serviços disponibilizados podem desfrutar tanto os sócios do Clube como qualquer utilizador, em geral, sob condições diferentes, mais vantajosas para os sócios;

7. A qualidade de membro do Clube confere o direito de uso para alojamento temporário de uma determinada unidade de alojamento durante uma determinada semana de cada ano, a preços preferenciais;

8. A qualidade de membro 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;

9. Caso falte a esse pagamento anual, o cliente perde a sua qualidade de membro e passa a ser tratado como qualquer outro, podendo apenas ocupar uma unidade de alojamento disponível mediante o pagamento do preço devido por qualquer cliente não membro do Clube;

10. A Requerente fatura periodicamente à H..., sociedade de direito inglês, as semanas reservadas aos membros do Clube;

11. O serviço que a Requerente presta a todos os seus clientes, membros e não membros do Clube, é idêntico;

12. O serviço que a Requerente presta a todos os seus clientes, membros e não membros do Clube, consiste em alojamento do tipo hoteleiro;

13. A Requerente liquidou IVA à taxa reduzida sobre os serviços de alojamento hoteleiro prestado aos clientes que não são membros do Clube, ao passo que sobre o valor do pagamento faturado a clientes membros do Clube pelo alojamento nas mesmas unidades, a Requerente vinha liquidando IVA à taxa normal;

14. O preço estabelecido pela Requerente junto dos seus clientes membros do Clube pelo serviço de alojamento hoteleiro que lhes presta é, desde sempre, um preço final, com IVA incluído;

15. Sem que pudesse cobrar aos seus clientes qualquer importância adicional ao valor do encargo fixo que com contratou com a H..., a Requerente reduziu a sua margem, para que no mesmo preço pudesse incluir IVA à taxa normal.

16. Dada a identidade dos serviços que presta a todos os seus clientes, a Requerente entendeu que devia tratá-los de modo uniforme para efeitos da sua sujeição a IVA;

17. A Requerente emitiu, entre janeiro e outubro de 2016, notas de crédito das faturas emitidas à H..., e as correlativas novas faturas com IVA à taxa reduzida, tendo em vista regularizar o imposto em excesso incluído nas faturas emitidas entre janeiro de 2012 e outubro de 2014;

18. O IVA à taxa normal constante das notas de crédito emitidas, no valor de 803.770,42 €, foi contabilizado na conta regularizações a favor da empresa e inscrito no campo 40 das declarações periódicas de IVA;

19. E o IVA à taxa reduzida no valor de 243.307,02 € constante das novas faturas emitidas foi contabilizado na conta de IVA liquidado à taxa reduzida e inscrito no campo 2 das declarações periódicas de IVA;

20. A Requerente foi objeto de uma ação de inspeção tributária pela Direção de Finanças de ..., na sequência de um pedido de reembolso de IVA solicitado na declaração periódica de IVA do mês de agosto de 2016.

21. A Requerente foi notificada das seguintes liquidações, juntas ao pedido arbitral:

- a) Liquidação adicional de IVA n.º... do período 1601M;
- b) Liquidação adicional de IVA n.º ... do período 1603M;
- c) Liquidação adicional de IVA n.º ... do período 1607M;
- d) Demonstração de liquidação de IVA n.º 2017 ... do período 1602M;
- e) Demonstração de liquidação de IVA n.º 2017 ... do período 16031;
- f) Demonstração de liquidação de IVA n.º 2017 ... do período 1604M;
- g) Demonstração de liquidação de IVA n.º 2017 ... do período 1605M;
- h) Demonstração de liquidação de IVA n.º 2017 ... do período 1606M;
- i) Demonstração de liquidação de IVA n.º 2017 ... do período 1607M

- j) Demonstração de liquidação de IVA n.º 2017 ... do período 1608M;
- k) Demonstração de liquidação de IVA n.º 2017 ... do período 1609M;
- L) Demonstração de liquidação de IVA n.º 2017 ... do período 1610M;
- M) Demonstração de liquidação de IVA n.º 2017 ... do período 1610M;
- N) Demonstração de liquidação de juros de IVA n.º 2017 ... do período 1602M;
- o) Demonstração de liquidação de juros de IVA n.º 2017 ... do período 1603M;
- p) Demonstração de liquidação de juros de IVA n.º 2017... do período 1604M;
- q) Demonstração de liquidação de juros de IVA n.º 2017... do período 1605M;
- r) Demonstração de liquidação de juros de IVA n.º 2017 ... do período 1606M;
- s) Demonstração de liquidação de juros de IVA n.º 2017 ... do período 1607M;
- t) Demonstração de liquidação de juros de IVA n.º 2017... do período 1609M;
- u) Demonstração de liquidação de juros de IVA n.º 2017... do período 1610M;
- v) Demonstração de liquidação de juros de IVA n.º 2017... do período 1610M;
- w) Demonstração de liquidação de juros de IVA n.º 2017... do período 1608M;
- x) Demonstração de acerto de contas n.º 2017... do período 1602M;

- y) Demonstração de acerto de contas n.º 2017... do período 1602M;
- z) Demonstração de acerto de contas n.º 2017 ... do período 1603M;
- aa) Demonstração de acerto de contas n.º 2017 ... do período 1603M;
- bb) Demonstração de acerto de contas n.º 2017 ... do período 1604M;
- cc) Demonstração de acerto de contas n.º 2017 ... do período 1604M;
- dd) Demonstração de acerto de contas n.º 2017 ... do período 1605M;
- ee) Demonstração de acerto de contas n.º 2017 ... do período 1605M;
- ff) Demonstração de acerto de contas n.º 2017 ... do período 1606M;
- gg) Demonstração de acerto de contas n.º 2017 ... do período 1606M;
- hh) Demonstração de acerto de contas n.º 2017 ... do período 1607M;
- ii) Demonstração de acerto de contas n.º 2017 ... do período 1607;
- jj) Demonstração de acerto de contas n.º 2017 ... do período 1609M;
- kk) Demonstração de acerto de contas n.º 2017 ... do período 1609M;
- ll) Demonstração de acerto de contas n.º 2017 ... do período 1610M;
- mm) Demonstração de acerto de contas n.º 2017 ... do período 1610M;
- nn) Demonstração de acerto de contas n.º 2017 ... do período 1610M;

oo) Demonstração de acerto de contas n.º 2017 ... do período 1610M;

Não se provaram outros factos com relevância para a decisão da causa.

5.2. Fundamentação da matéria de facto provada:

A factualidade provada teve por base os documentos que foram juntos aos autos, o processo administrativo, a inquirição das testemunhas arroladas pela Requerente, e os factos admitidos por acordo das partes.

5.3. Factos não provados

Inexistem outros factos com relevo para apreciação do mérito da causa que não se tenham provado.

6. Matéria de direito:

6.1. Objeto e âmbito do presente processo

É defendido pela Requerente e aceite pela Requerida que, entre janeiro de 2012 e outubro de 2014, o IVA foi liquidado pela Requerente à H... pelos serviços prestados aos membros do Clube, à taxa normal.

No entanto, tratando-se de serviços de alojamento em estabelecimento de tipo hoteleiro, era aplicável a taxa reduzida, de harmonia com o disposto na verba 2.17 da Lista I anexa ao Código do IVA, o que se encontra suportado no ponto 12 do Anexo III da Diretiva n.º 2006/12/CE do Conselho, de 28-11-2006, que reconhece 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”.

O processo arbitral tributário, sendo um meio alternativo ao processo de impugnação judicial (n.º 2 do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril), é, como este, um meio processual de mera legalidade, em que se visa eliminar os efeitos produzidos por atos ilegais, anulando-os ou declarando a sua nulidade ou inexistência, de acordo com os artigos 2.º do RJAT e 99.º e 124.º do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.

Por isso, a legalidade dos atos tem de ser apreciada à face da sua fundamentação, não podendo o tribunal, perante a constatação da invocação de um fundamento ilegal como suporte da decisão administrativa, apreciar se a sua atuação poderia basear-se noutros fundamentos.

Assim, o facto de terem sido proferidas decisões arbitrais sobre a mesma situação jurídica substantiva, relativamente a um determinado período de tempo, não implica que a AT tenha a obrigação de acatar o entendimento perfilhado nessas decisões arbitrais relativamente a outros períodos de tempo, pois a força obrigatória daquelas decisões restringe-se aos atos que delas foram objeto, nos termos e com a fundamentação com que foram praticados.

Assim, importa apreciar todos os fundamentos invocados nos presentes autos.

Como se está perante um imposto de génese europeia e sujeito a regulamentação da União Europeia, é de acatar a jurisprudência do TJUE sobre esta matéria, o que é corolário da obrigatoriedade do reenvio prejudicial, prevista no § 3 do artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.

6.2. Apreciação da questão

6.2.1. Da taxa aplicável à prestação paga pela H...

A determinação do regime fiscal aplicável a esta prestação dependerá da qualificação dos serviços subjacentes a essa mesma prestação.

Consta da matéria de facto provado que o serviço que a Requerente presta a todos os seus clientes consiste em alojamento do tipo hoteleiro, e que é idêntico quer seja prestado a membros do Clube quer seja prestado a clientes não membros.

A diferença está no valor pago pela utilização pelos membros do Clube em relação a clientes não membros.

De acordo com a verba 2.17 da lista I anexa ao Código do IVA, o “Alojamento em estabelecimentos do tipo hoteleiro” beneficia da taxa reduzida do IVA.

Nos termos do artigo 18º do Código do IVA, a “taxa reduzida aplica-se exclusivamente ao preço do alojamento, incluindo o pequeno-almoço, se não for objeto de faturação separada, sendo equivalente a metade do preço da pensão completa e a três quartos do preço da meia pensão”.

Na informação vinculativa proferida em 20-10-2011 sustenta-se que “A expressão “estabelecimento de tipo hoteleiro” utilizada na redação da verba 2.17 da Lista I anexa ao Código do IVA, é mais abrangente que a expressão “estabelecimentos hoteleiros”, uma vez que o conceito de “estabelecimento de tipo hoteleiro” abrange os estabelecimentos hoteleiros a que se refere o art.º 11º do citado Decreto-Lei nº 39/2008, de 7 de Março, bem como outros estabelecimentos com funções análogas aos estabelecimentos hoteleiros, ou seja, engloba também os estabelecimentos que, independentemente da sua classificação,

prestem serviços de alojamento (entende-se por serviços de alojamento, o alojamento propriamente dito, assim como prestações de serviços acessórias a esses alojamento, nomeadamente limpezas e prestações de serviço de apoio).”

O legislador ao recorrer a esta expressão terá procurado abranger quer os estabelecimentos hoteleiros quer os estabelecimentos do mesmo tipo, tal como esta também esta parece ter sido a intenção do legislador comunitário ao recorrer à expressão “Alojamento em hotéis e

estabelecimentos do mesmo tipo”, no já referido Anexo III da Diretiva 2006/112/CE.

Vejamos se as unidades de alojamento disponibilizadas aos membros do Clube podem integrar o conceito de estabelecimento de tipo hoteleiro para este efeito.

Por estabelecimento hoteleiro entende-se “os empreendimentos turísticos destinados a proporcionar alojamento temporário e outros serviços acessórios ou de apoio, com ou sem fornecimento de refeições, e vocacionados a uma locação diária” (cf. art. 11.º do Regime jurídico da instalação, exploração e funcionamento dos empreendimentos turísticos), como é o caso dos hotéis, hotéis — apartamentos e pousadas.

Como se viu, para a AT os estabelecimentos de tipo hoteleiro são todos os outros estabelecimentos com funções análogas aos estabelecimentos hoteleiros, ou seja, todos os estabelecimentos que prestem serviços de alojamento, entendido como o alojamento

propriamente dito, assim como as prestações de serviços acessórias a esses alojamentos, nomeadamente limpezas e prestações de serviço de apoio.

Com efeito, de acordo com o n.º 2, do art. 43.º do já referido Regime jurídico da instalação, exploração e funcionamento dos empreendimentos turísticos “Presume -se existir prestação de serviços de alojamento turístico quando um imóvel ou fração deste esteja mobilado e equipado e sejam oferecidos ao público em geral, além de dormida, serviços de limpeza e receção, por períodos inferiores a 30 dias”.

Ora, se por um lado os estabelecimentos hoteleiros, enquanto empreendimentos turísticos, prestam por natureza uma prestação de serviços de alojamento turístico, o que nos permite recorrer a um elemento deste conceito, por outro não nos parece ser passível de ser qualificado como um estabelecimento de tipo hoteleiro, um estabelecimento em que a prestação de serviços de alojamento não seja efetuada com carácter de curta duração.

No presente caso, as unidades de alojamento em causa estão integradas num estabelecimento de alojamento turístico.

Como se viu, a prestação de serviço de alojamento que é prestada aos membros do Clube no exercício dos seus direitos de utilização é, em tudo idêntica à dos demais clientes a quem é, nos termos legais, prestada uma prestação de serviços de alojamento turístico, tributada à taxa reduzida em sede de IVA.

Em face desta conclusão, entendemos estar em causa no presente processo um “Alojamento em estabelecimentos do tipo hoteleiro”, nos termos e para os efeitos da verba 2.17 da lista I anexa ao Código do IVA, tal como concluiu a decisão arbitral do processo n.º 117/2012-T.

6.2.2. O obstáculo à aceitação da retificação das faturas por não ter sido cumprido o prazo de dois anos

6.2.2.1. Situação de faturas inexatas versus erro de enquadramento ou erro de direito

O n.º 7 do artigo 29.º do CIVA estabelece que *«quando o valor tributável de uma operação ou imposto correspondente sejam alterados por qualquer motivo, incluindo inexactidão, deve ser emitido documento rectificativo de factura»*.

O n.º 3 do artigo 78.º do CIVA estabelece que, *"nos casos de facturas inexatas que já tenham dado lugar ao registo referido no artigo 45.º, a rectificação é obrigatória quando houver imposto liquidado a menos, podendo ser efectuada sem qualquer penalidade até ao final do período seguinte àquele a que respeita a factura a rectificar, e é facultativa, quando houver imposto liquidado a mais, mas apenas podese efectuada no prazo de dois anos"*.

O n.º 5 do mesmo artigo 78.º estabelece que, *"quando o valor tributável de uma operação ou o respectivo imposto sofrerem 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"*.

No caso em apreço, a Requerente procedeu à regularização de faturas emitidas com IVA à taxa normal à H... entre janeiro de 2012 e outubro de 2014.

A Requerida faz alusão ao artigo 78º n.º 3 do Código do IVA que dispõe que no caso de faturas inexatas que já tenham lugar ao registo referido no artigo 45º do Código do IVA, a retificação é facultativa quando houver imposto liquidado a mais, mas apenas pode ser efetuada no prazo de dois anos.

A Requerente defende que não se está perante uma situação de faturas inexatas enquadrável no artigo 78.º n.º 3 do CIVA, defendendo que a AT não fundamentou a razão para as ter considerado dessa forma. Para a Requerente, o erro quanto à aplicação de um determinado regime jurídico, no qual se inclui a taxa de IVA a aplicar, não constitui nem erro material nem erro de cálculo. Pelo que não se poderá aplicar o regime nem o prazo do referido n.º 3 do artigo 78º do Código do IVA.

Não existe uma definição legal do conceito de faturas inexatas, utilizado no n.º 3 do artigo 78.º do Código do IVA, mas a terminologia utilizada aponta manifestamente no sentido de se ter em vista a *"veracidade"* dos elementos que devem constar das faturas, nos

termos do artigo 36.º, e não as questões de enquadramento jurídico, normalmente de solução complexa dependente da aplicação de conhecimentos jurídicos profundos, que não se compagina com imposição de resolução adequada pela generalidade dos sujeitos passivos de IVA.

Para além disso, no caso em apreço, foi a própria Autoridade Tributária e Aduaneira que indicou em decisões administrativas o entendimento jurídico a adotar sobre a taxa a aplicar, que confirmou em informação vinculativa, pelo que não é concebível, à face de uma perspetiva que tenha em mente a unidade do sistema jurídico e o direito constitucionalmente reconhecido à impugnação contenciosa de todos os atos lesivos, inerente ao direito fundamental à tutela judicial efetiva (artigos 20.º, n.º 1, e 268.º, n.º 4, da CRP) que a lei preveja o dever da AT a informar os contribuintes sobre as suas obrigações [artigo 59.º, n. 1, alínea m), da LGT] e, como condição para impugnar, lhe imponha que atue em dissonância com o que é informado, praticando o que, na perspetiva da AT, é uma ilegalidade, tal como defende a decisão do CAAD do processo n.º 170/2016-T.

Se a lei prevê a obrigação de a Autoridade Tributária e Aduaneira informar os contribuintes sobre os seus deveres tributários, não pode penalizar os cidadãos cumpridores com a perda de um direito constitucionalmente reconhecido pelo facto de atuarem em sintonia com o informado, nem é concebível à face do princípio do Estado de Direito (artigo 2.º da CRP) que os cidadãos tenham de praticar atos que a Administração entende ilegais, sujeitando-se às consequências negativas que daí decorrem, para assegurarem os direitos constitucionais.

Concluimos 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 entre janeiro de 2012 e outubro de 2014 e, conseqüentemente na autoliquidação de IVA desse período, consubstancia manifestamente uma situação de erro de enquadramento ou erro de direito. Em virtude de uma incorreta interpretação da lei, a Requerente aplicou àqueles serviços uma taxa de IVA de 23%, superior à legalmente aplicável de 6%.

A Requerente cumpriu as regras sobre correção da inexatidão das faturas, que são “*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*”.

Com efeito, deve ser aceite pela AT o procedimento usado pela AT de retificação das faturas, através da emissão de notas de créditos e de novas faturas, tal como preceitua o Código do IVA.

6.2.2.2. O princípio fundamental da neutralidade e a repercussão do imposto na jurisprudência do TJUE

Na sua petição a Requerente invoca alguns acórdãos do TJUE que não dizem respeito especificamente a situações de IVA (nomeadamente os acórdãos Weber's Wine World Handels- GmbH (de 02.10.2003, proc. C-147/01) e Michailidis (de 21.09.2000, proc. C-441/98).

Já o acórdão Stadeco (de 18.06.2009, proc. C-566/07), apesar de se referir ao IVA, não tem aplicação direta à situação analisada nos presentes autos (nesse sentido veja-se análise da decisão na declaração de voto vencido que consta da decisão CAAD 170/2016-T, subscrita por António Carlos dos Santos. O mesmo se diga do acórdão do TJUE Alakor Ganonatermelo és Forgalmazó de 18.05.2013 (proc. n.º C-191/12).

Já o acórdão do TJUE de 21/03/2018 (Proc. C-533/16, Volkswagen AG) refere nos seus n.ºs. 38, 40 e 41 que “O regime das deduções e, portanto, dos reembolsos visa liberar inteiramente o empresário do peso do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas. O sistema comum do IVA garante, conseqüentemente, a neutralidade [princípio da neutralidade] quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas ... desde que elas próprias estejam ... sujeitas a IVA”. Segundo o mesmo acórdão “O direito à dedução do IVA está, porém, sujeita ao respeito de requisitos ou condições, tanto substantivos como formais”, e “Quanto aos requisitos ou às condições

substantivos ..., para beneficiar desse direito, é necessário, por um lado, que o interessado seja um “sujeito passivo” ... e, por outro, ... e que, a montante, esses bens sejam entregues ou esses serviços sejam prestados por outro sujeito passivo”. Por sua vez, a Directiva 206/112/CE, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, estabelece no n.º 2 do artigo 1º que “O princípio do sistema comum do IVA consiste em aplicar aos bens e serviços um imposto geral sobre o consumo exactamente proporcional ao preço dos bens e serviços, seja qual for o número de operações ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior ao estágio de tributação.

Em cada operação, o IVA, calculado sobre o preço do bem ou serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto que tenha incidido directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço.

O sistema comum do IVA é aplicável até ao estágio do comércio a retalho, inclusive”.

Decorre do exposto que o IVA, embora seja um “imposto geral sobre o consumo”, por razões de administração do sistema de imposto, incide, regra geral, sobre o transmitente dos bens ou prestador de serviços, o qual tem a obrigação de emitir fatura essas operações tributáveis que efectua, fatura essa que deve conter a taxa do IVA aplicável e o montante do imposto a pagar (n.º 9 e n.º 10 do artigo 226º da Directiva 206/112/CE; alínea d) do n.º 5 do artigo 36º do CIVA),

refletindo o mecanismo de repercussão do imposto em IVA, conforme estabelecido no n.º 1 do artigo 37º do CIVA (segundo o qual “a importância do imposto liquidado deve ser adicionada ao valor da fatura, para efeitos da sua exigência aos adquirentes dos bens ou destinatários dos serviços”).

A análise das situações em IVA terá assim de, refletindo a coerência do sistema de IVA, atender ao princípio fundamental da neutralidade em IVA.

Assim, o Acórdão do TJUE (Proc. C-533/16, Volkswagen AG) supra, refere no seu n.º 51 que “o direito da União deve ser interpretado no sentido de que se opõe à regulamentação de um Estado-Membro que, em circunstâncias como as do processo (Proc. C-533/16), em que o IVA foi faturado ao sujeito passivo e por ele pago vários anos depois

da entrega dos bens em causa, recusa o benefício do direito ao reembolso do IVA com o fundamento de o prazo de preclusão previsto nessa regulamentação para o exercício desse direito ter começado a correr na data da entrega e ter expirado antes da apresentação do pedido de reembolso”, pelo que, em coerência e em resultado do princípio da neutralidade, também será de considerar que se opõe à regulamentação da União a não aceitação da dedução resultante de uma regularização de imposto a favor do sujeito passivo em virtude de este retificar pela emissão de notas de crédito que anulam faturas em que anos antes havia sido aplicada uma taxa de IVA indevida (no caso, a taxa normal de IVA), ao mesmo tempo que emite novas faturas relativas às operações ocorridas anos antes aplicando a taxa legalmente aplicável à operação (no caso, a taxa reduzida de IVA); bem como da não aceitação do pedido de reembolso resultante daquela dedução.

As conclusões supra expostas, são igualmente coerentes com o Acórdão do TJUE de 12/04/2018 (Proc. C-8/17, Biosafe contra Flexipiso). Como se lê no seu n.º 26, “na sequência de uma liquidação adicional, um acréscimo de IVA foi pago ao Estado e foi objeto de documentos rectificativos das faturas iniciais vários anos após a entrega dos bens em causa, o benefício do direito à dedução do IVA é recusado com o fundamento de que o prazo previsto na referida legislação para o exercício deste direito se conta a partir da data de emissão das referidas faturas e expirou”.

Tal como no supra referido Acórdão do TJUE (Proc. C-533/16, Volkswagen AG), o TJUE, face ao princípio da neutralidade, faz a ponderação dos princípios da segurança jurídica, da equivalência, da efetividade e da proporcionalidade (cfr n.º 36, 37 e 38 do Acórdão).

Para o TJUE “a possibilidade de exercício do direito à dedução do IVA sem limite de tempo iria contra o princípio da segurança jurídica”. Por outro lado, há uma equivalência entre os direitos análogos em matéria fiscal que se baseiam no direito interno e os que se baseiam no direito da União (princípio da equivalência).

Por outro, os Estados membros não devem impossibilitar ou dificultar excessivamente, na prática, o exercício do direito à dedução do IVA (princípio da efetividade).

Segundo o TJUE embora nos termos do artigo 273º da Diretiva IVA, os Estados-Membros possam prever outras obrigações para assegurar a cobrança exata do IVA e evitar

a fraude, essas medidas “não devem ir além do necessário para atingir esses objetivos” (princípio da proporcionalidade), pelo que, “Não podem, portanto, ser utilizadas de forma a pôr em causa o direito à dedução do IVA, nem, por conseguinte, a neutralidade do IVA” (Acórdão do TJUE de 12/04/2018 (Proc. C-8/17, Biosafe contra Flexipiso).

Conclusão:

Face à fundamentação supra, e em conclusão, julgam-se ilegais os atos de liquidação de IVA em causa, devendo ser anuladas as liquidações adicionais de IVA objeto do presente processo, assim como as respetivas liquidações de juros.

7. Do pedido de indemnização por prestação de garantia indevida

A Requerente pede a condenação da AT no pagamento de uma indemnização pelos custos incorridos com a garantia prestada nos processos de execução fiscal, de acordo com os artigos 53º da LGT e 171º do CPPT.

No entanto não consta da matéria de facto provada, nem dos documentos juntos aos autos, que a Requerente tenha prestado garantia bancária por período superior a três anos, em execução fiscal contra si instaurada para cobrança das quantias liquidadas aqui em discussão.

Pelo que tem que improceder o pedido de pagamento de indemnização por prestação de garantia bancária indevida.

8. Decisão

Em face do exposto, determina-se julgar procedente o pedido formulado pelos Requerentes no presente processo arbitral tributário, quanto à ilegalidade dos atos de liquidação de IVA, objeto dos presentes autos, no valor total de 263.015,14 €.

9. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 315.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de 263.015,14 €.

10. Custas:

Nos termos do artigo 22º, n.º 4, do RJAT, e da Tabela I anexa ao Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em 4.896,00 €, devidas pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

Notifique.

Lisboa, 27 de abril de 2018.

Os Árbitros

(José Baeta de Queiroz)

(Suzana Fernandes da Costa)

(José Eduardo Mendonça da Silva Gonçalves)

Texto elaborado por computador, nos termos do artigo 138º, n.º 5 do Código do Processo Civil (CPC), aplicável por remissão do artigo 29º, n.º 1, alínea e) do Regime de Arbitragem Tributária, por nós revisto.