

**CAAD:** Arbitragem Tributária

**Processo n.º:** 302/2020-T

**Tema:** IVA - Taxa reduzida; Sumos naturais integrados em prestações de serviços de alimentação e bebidas. Art. 18.º CIVA e verbas 3.1 da Lista II e 1.11 da Lista I. Repercussão. Art. 78.º, n.º 5 CIVA

## DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros designados para formarem o Tribunal Arbitral, Alexandra Coelho Martins (árbitro presidente), José Nunes Barata e Maria da Graça Martins (co-árbitros), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 2 de setembro de 2020, acordam no seguinte:

### I. RELATÓRIO

A **A...**, **LDA.**, doravante designada por “Requerente” ou “A...”, matriculada com o número único de matrícula e de pessoa coletiva ..., com sede na Rua ..., n.º..., ..., ...-... Lisboa, requereu a constituição de Tribunal Arbitral e deduziu pedido de pronúncia arbitral ao abrigo do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a) e no artigo 10.º, ambos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, na redação vigente.

A Requerente pretende a **declaração de ilegalidade parcial, e consequente anulação, também parcial, das autoliquidações de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) referentes aos períodos de janeiro a dezembro de 2017, no valor total de € 970.117,98, por**

erro nos pressupostos de facto e de direito, e, bem assim, do indeferimento silente dos recursos hierárquicos interpostos da decisão de indeferimento expresso das reclamações gratuitas apresentadas contra aquelas autoliquidações. Peticiona ainda juros indemnizatórios, por erro imputável aos serviços.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante também identificada por “AT”.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD em 12 de junho de 2020 e, de seguida, notificado à AT.

Nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 5.º, na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação vigente, o Exmo. Presidente do Conselho Deontológico designou os árbitros do Tribunal Arbitral coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo.

Em 3 de agosto de 2020, as Partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados das alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 2 de setembro de 2020.

Em 7 de outubro de 2020, a Requerida apresentou Resposta, na qual se defendeu por impugnação, concluindo pela improcedência da ação, por não provada, e pela absolvição do pedido, com as legais consequências, tendo ulteriormente junto o processo administrativo (“PA”).

Por despacho de 12 de outubro de 2020, o Tribunal Arbitral determinou a dispensa realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, por desnecessidade, ao que as Partes não se opuseram.

Em 21 de outubro de 2020, a Requerente exerceu o contraditório sobre o facto impeditivo invocado na Resposta, relativo à repercussão do IVA aos clientes, e sobre a não demonstração da composição dos sumos naturais, juntando, em relação a este último ponto, as correspondentes fichas técnicas.

Por despacho de 26 de outubro de 2020, o Exmo. Presidente do Conselho Deontológico determinou a substituição, por renúncia justificada, do árbitro Prof. Doutor Sérgio Vasques pela Dra. Maria da Graça Martins, cuja nomeação ocorreu em 24 de novembro de 2020.

Em 5 de novembro de 2020, a Requerida pronunciou-se sobre o requerimento da Requerente, salientando que a questão essencial é a de que o imposto impugnado foi legalmente repercutido aos clientes, não sendo possível a sua anulação, e reitera, à cautela, que os valores do IVA, alegadamente liquidado em excesso, não são demonstrados nos autos, carecendo de averiguação e validação por parte dos Serviços de Inspeção Tributária competentes.

As Partes foram notificadas para apresentarem alegações, facultativas e sucessivas, e o Tribunal fixou o prazo de prolação da decisão arbitral até à data limite prevista no artigo 21.º, n.º 1 do RJAT, advertindo a Requerente da necessidade de pagamento da taxa arbitral subsequente e de comunicar o mesmo pagamento ao CAAD.

Em 17 de dezembro de 2020, a Requerente apresentou as suas alegações e reiterou o já por si alegado no pedido de pronúncia arbitral (“ppa”), acrescentando argumentos sobre a inexistência de obrigação de repercussão formal do IVA nos consumidores e suscitando, em caso de dúvida, o reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça.

Em 8 de janeiro de 2021, a Requerida contra-alegou, remetendo para o que foi escrito em sede de Resposta e, bem assim, para o requerimento de 5 de novembro em matéria de prova dos factos essenciais.

Em 22 de fevereiro de 2021, a Requerida procedeu à junção de acórdão do Tribunal Central Administrativo (“TCA”) Norte, de 17 de dezembro de 2020, sobre o que a Requerente se pronunciou no sentido de ser inaplicável à situação dos autos por respeitar a um quadro factual distinto.

Foram ainda juntos pelas Partes (a 27 de abril, 11 de maio e 17 de maio de 2021) acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo e da jurisprudência arbitral sobre a questão de mérito.

Por despachos de 23 de fevereiro e de 30 de abril de 2021, o Tribunal Arbitral determinou a prorrogação por dois meses do prazo de prolação da decisão arbitral, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 21.º, n.º 2 do RJAT, decorrente da tramitação processual (com interposição de férias judiciais), da complexidade das questões suscitadas e da situação pandémica (Lei n.º 4-B/2021, de 1 de fevereiro).

#### **POSIÇÃO DA REQUERENTE**

A Requerente baseia a sua pretensão em vício de erro nos pressupostos, de facto e de direito, alegando que:

- a) A Requerida tem uma interpretação formalista e ilegal da verba 3.1. da Lista II anexa ao Código do IVA, que é contrária à Diretiva IVA (Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro) e ao princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum deste imposto, ao tratar de maneira diferente, para efeitos de IVA, mercadorias ou prestações de serviços semelhantes que estão em concorrência entre si, para o que cita jurisprudência do Tribunal de Justiça;
- b) O conceito de serviço não pode ser modelado de forma a que, no âmbito da verba 3.1 da Lista II anexa ao Código do IVA, servir uma dada bebida não excluída integre o conceito de serviço de alimentação e bebidas, mas servir outra bebida excluída já não integre esse conceito, arrastando um bem tributável à taxa reduzida para a taxa

normal sem fundamento atendível;

- c) A interpretação da Requerida conduziria, sem congruência sistemática, a que um sumo de fruta espremida fornecido em *take away* pagasse IVA a 6% e que, quando disponibilizado em *eat in*, pagasse 23% como o são os refrigerantes ou algumas bebidas alcoólicas, tributados à taxa de 23% individualmente, quando o legislador quis proteger de forma explícita, não só em IVA, mas também no plano dos IEC, os sumos naturais e néctares de frutos por oposição aos refrigerantes, sumos e néctares com aditivos, por razões de saúde pública;
- d) A interpretação correta da verba 3.1 da Lista II anexa ao Código do IVA é a que tem como corolário da exclusão da bebida dos “serviços de alimentação e bebidas” a aplicação da taxa de IVA correspondente à transmissão dessa bebida fora de um serviço de bebidas, o que, no caso de sumos naturais/fruta espremida, corresponde a 6%;
- e) A título subsidiário, a taxa aplicável aos sumos naturais não pode superar a taxa intermédia, aplicável aos produtos em concorrência direta, como o café, o chá e o batido de fruta ou cereais, que é de 13% quando fazem parte integrante de uma prestação de serviços de alimentação e bebidas, de harmonia com o princípio da neutralidade. Acresce que a tributação à taxa normal seria uma equiparação às bebidas alcoólicas e refrigerantes em contradição com os imperativos de política fiscal subjacentes aos IVA;
- f) A taxa aplicável à fruta espremida no estabelecimento não pode, por idênticas razões, de neutralidade, superar a taxa (intermédia) da fruta servida em polpa, pois estamos perante produtos sucedâneos e alternativos;
- g) Beneficia da presunção da veracidade, em relação à composição dos sumos naturais, que, em caso de dúvida, ficam dissipadas com a junção das respetivas fichas técnicas;
- h) A emissão de documentos retificativos das faturas com IVA à taxa reduzida e dar conhecimento dessa retificação aos clientes, com vista a reembolsá-los, é, no caso concreto, inexequível, por estarmos perante sumos naturais consumidos por dezenas

de milhares de consumidores finais anónimos;

- i) Acresce que não existe qualquer obrigação de repercussão «formal» do IVA nos consumidores. Na esfera destes, o imposto é indedutível ficando esvaziado o argumento de que o erário público sai prejudicado com a repercussão do IVA nos consumidores finais;
- j) Para anular (parcialmente) as autoliquidações em questão, não é necessário que as faturas emitidas pela Requerente, nas quais esta mencionou 23% de IVA, sejam objeto de retificação nos termos do artigo 78.º do Código do IVA, passando a constar das mesmas outra taxa e imposto, uma vez que se está a discutir o enquadramento jurídico, para reposição da legalidade, por via de decisão jurisdicional;
- k) Ao manter os mesmos preços finais, apesar de aplicar taxas de IVA distintas, dos sumos consumidos, quer em *take-away*, quer em *eat in*, fica demonstrado que não repercutiu economicamente aos seus clientes a diferença de taxa de 6% para 23%, absorvendo-a como custo e diminuindo a sua margem de lucro;
- l) Mesmo se tivesse havido repercussão económica do imposto nos consumidores finais, esta nunca se poderia presumir a partir da repercussão jurídica (da obrigatoriedade de incluir o imposto na fatura), nem afastar o encargo da sua prova por parte da AT, que não o logrou cumprir;
- m) É à AT que incumbe provar que o sujeito passivo enriquece com a repercussão ou, pelo menos, não se pode exigir prova de não repercussão ao sujeito passivo quando esta seja difícil, como entende resultar da jurisprudência do Tribunal de Justiça;
- n) A errada autoliquidação de IVA (a uma taxa superior) foi induzida pelas orientações administrativas publicitadas pela Requerida, configurando erro imputável aos serviços, pelo que são devidos juros indemnizatórios ao abrigo do disposto nos artigos 43.º e 100.º da LGT e 61.º do CPPT;
- o) No limite, em caso de dúvida, impõe-se o reenvio prejudicial ao Tribunal de Justiça.

#### **POSIÇÃO DA REQUERIDA**

Defendendo posição oposta, a Requerida invoca em síntese que:

- a) A Requerente repercutiu o imposto, à taxa de 23%, nas faturas emitidas aos seus clientes, que o suportaram, inexistindo erro na autoliquidação, uma vez que esta corresponde às faturas emitidas e não corrigidas, como resulta do cotejo dos artigos 37.º, n.º 1, 29.º, n.º 1, alínea b), e n.º 7, 36.º, n.º 5, 44.º e 78.º, n.ºs 1 a 5, todos do Código do IVA;
- b) A correção de inexatidão das faturas emitidas pela Requerente quanto à taxa aplicável teria de efetuar-se mediante a emissão de notas de crédito e de novas faturas, o que não sucedeu, pelo que nenhuma ilegalidade pode ser imputada à autoliquidação;
- c) Por outro lado, tendo o IVA sido repercutido aos clientes, a (auto)liquidação só poderia ser anulada na condição prevista no artigo 97.º, n.º 3 do Código do IVA, *i.e.*, mediante a prova de que o imposto não foi incluído na fatura passada ao adquirente, o que não se verifica. A anulação da liquidação do imposto sem essa prova traduzir-se-ia num enriquecimento sem causa que a lei nacional e o direito europeu não consentem;
- d) A repercussão no IVA não é um fenómeno meramente económico, mas um fenómeno jurídico, obrigatório para o sujeito passivo (artigo 37.º, n.º 1 do Código do IVA);
- e) À cautela, a verba 3.1 da Lista II anexa ao Código do IVA exclui de forma expressa e taxativa os “sumos”, sejam eles naturais ou não, pelo que a taxa intermédia que estatui é inaplicável ao caso;
- f) Adicionalmente, estando em causa a taxa de IVA aplicável aos sumos fornecidos para consumo nos estabelecimentos da Requerente, no âmbito de uma operação que, para efeitos de IVA, se qualifica como prestação de serviços (artigo 4.º, n.º 1 do Código do IVA), os mesmos são sujeitos a imposto à taxa normal, por falta de enquadramento em qualquer verba das Listas anexas ao Código do IVA, seja a verba 1.11 da Lista I, seja a verba 1.8 da Lista II;
- g) Por fim, os valores do IVA alegadamente liquidado em excesso não é demonstrado

nos autos, pelo que sempre careceria de validação por parte dos serviços da AT.

## **II. SANEAMENTO**

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria para conhecer da autoliquidação de IVA (com as legais consequências nos atos de segundo e de terceiro grau que sobre a mesma recaíram), à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 11.º, n.º 1, todos do RJAT.

As partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (artigo 4.º e artigo 10.º, n.º 2 do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

A ação é tempestiva, tendo o pedido de pronúncia arbitral sido apresentado no prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, de acordo com a remissão operada para o artigo 102.º, n.º 1 do CPPT, sendo no caso invocável a alínea d), relativa ao indeferimento tácito, em 20 de dezembro de 2019, dos recursos hierárquicos interpostos ocorrido (v. artigos 66.º, n.º 5 do CPPT e 57.º, n.º 5 da LGT), em conjugação com o regime excecional de suspensão dos prazos entre 9 de março e 3 de junho de 2020, previsto na Lei n.º 1-A/2020, de 19 de março, que cessou por efeito da Lei n.º 16/2020, de 29 de maio.

A cumulação de pedidos é admissível, atento o preceituado no artigo 3.º, n.º 1 do RJAT, por estar em causa a apreciação de idênticas circunstâncias de facto e o mesmo regime jurídico, em concreto, a taxa de IVA aplicável a sumos naturais/fruta espremida consumidos em regime de “*eat in*”.

Não existem questões prévias a apreciar. O processo não enferma de nulidades.

## **III. QUESTÕES A APRECIAR**

São essencialmente duas as questões jurídicas a apreciar no presente processo arbitral.

A primeira respeita à aplicabilidade da taxa reduzida ou intermédia de IVA aos sumos naturais/fruta espremida fornecidos no âmbito de uma prestação de serviços de restauração.

Se concluir em sentido afirmativo, suscita-se uma segunda questão, referente à interpretação do artigo 78.º, n.º 5 do Código do IVA. Neste âmbito, importa aferir se a regularização do imposto a favor da Requerente é condicionada pelos requisitos aí estabelecidos ou se não o é dada a impraticabilidade da solução, a ausência de qualquer risco para o Estado, em virtude da não dedutibilidade do imposto (os clientes não são sujeitos passivos), e a inexistência de enriquecimento sem causa, uma vez que o imposto não foi repercutido, antes acomodado por contração da margem de lucro da Requerente.

Acresce, por fim, caso proceda a questão de direito, aquilatar se foi satisfeito o ónus da prova relativamente ao *quantum* do IVA liquidado em excesso e se são devidos juros indemnizatórios por erro imputável aos serviços.

Considerando a tutela mais estável e eficaz dos interesses em presença no âmbito deste processo e a ordem dos vícios indicada pela Requerente em relação de subsidiariedade, importa apreciar, em primeiro lugar, o invocado vício de erro de direito relativo à aplicabilidade da taxa reduzida ou intermédia (artigo 124.º do CPPT, por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea a) do RJAT).

#### **IV. FUNDAMENTAÇÃO**

##### **1. DE FACTO**

Consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

**A.** A **A..., LDA.**, aqui Requerente, é uma sociedade que foi constituída para a “[e]xploração da indústria hoteleira, estabelecimentos de restauração e bebidas e atividades afins, nomeadamente, pastelarias, restaurantes, geladarias e snack-

---

*bares; fabrico próprio de pastelaria, panificação, salgados, gelados e pizzas*” – cf. certidão permanente da Requerente com o código de acesso 0411-4701-7283.

- B.** A Requerente está enquadrada com o CAE principal 10711 – Panificação e com os CAE secundários 56303 – Pastelarias e casas de chá; 47240 – Comércio a retalho de pão, de produtos de pastelaria e de confeitaria, em estabelecimentos especializados; 56107 – Restaurantes, N.E.; 52102 – Armazenagem não frigorífica; 52101 – Armazenagem frigorífica e CAE 47112 – Comércio a retalho em outros estabelecimentos não especializados e é abrangida pelo regime de IVA de periodicidade mensal – cf. processo administrativo (“PA”) (fundamentação do indeferimento das Reclamações Graciosas).
- C.** Nas lojas próprias, em diversos e inovadores formatos (por exemplo, o ...) e em diferentes pontos do país, a Requerente vende, por um lado, géneros alimentícios para consumo no exterior dos seus estabelecimentos – *take away* – e, por outro lado, presta serviços de alimentação e bebidas, mediante disponibilização de locais de refeição nos mesmos estabelecimentos (incluindo mesas e cadeiras, mas sem serviço de mesa), no regime de *eat in* – cf. <https://www...> e <https://...>, acedidos em 2 de junho de 2021.
- D.** Em 2017, a Requerente liquidou IVA à taxa normal de 23% sobre a venda, seja individual ou em contexto de menu, de sumos naturais de fruta espremida, nomeadamente de laranja, sem aditivos, quer para consumo dentro dos seus estabelecimentos – *eat in* –, quer para consumo fora – *take-away* – cf. documento 4.
- E.** A Requerente comercializa menus, nomeadamente o “menu pequeno-almoço”, dos quais fazem parte sumos naturais conjugados, por exemplo, com uma sandes ou *croissant* misto e um café – cf. documento 4.
- F.** No “menu pequeno-almoço” para *take-away*, o sumo de laranja é tributado à taxa reduzida de 6%. Já no “menu pequeno-almoço” para *eat in*, o sumo de laranja é tributado à taxa normal de imposto, de 23%, pagando o consumidor, em qualquer

das modalidades [*take-away* e *eat in*] e independentemente da taxa de IVA aplicada, o mesmo valor pelo “menu pequeno almoço” – cf. documento 4.

- G.** As faturas simplificadas emitidas pela Requerente aos seus clientes, algumas com a indicação do número de identificação fiscal destes, contêm, além do valor total a pagar, a discriminação das taxas aplicadas a cada produto fornecido e a agregação do valor do IVA liquidado, por taxa. No caso dos sumos naturais fornecidos na modalidade de *eat in*, as faturas evidenciam a liquidação à taxa de 23% – cf. documento 4.
- H.** O referido procedimento de liquidação de IVA à taxa de 23%, nos sumos naturais fornecidos em contexto de refeição *on premise*, foi adotado pela Requerente em linha com as orientações da AT, relativamente à interpretação das verbas 1.8 e 3.1 da Lista II anexa ao Código do IVA, constantes do Ofício-Circulado n.º 30181, de 6 de junho de 2016 e de diversas informações vinculativas publicitadas no mesmo sentido – cf. PA.
- I.** A Requerente apresentou, em prazo, as declarações periódicas de IVA referentes aos 12 períodos (meses) de 2017, nas quais procedeu à autoliquidação e pagamento deste imposto – cf. documento 2.
- J.** Inconformada com as autoliquidações de IVA, na parte que respeitam à incidência deste imposto, à taxa de 23%, sobre o fornecimento aos seus clientes de sumos naturais/fruta espremida nos serviços de alimentação de bebidas disponibilizados na modalidade *eat in*, ou seja, consumidos nas suas instalações, apresentou duas reclamações gratuitas, uma referente ao período de janeiro de 2017 (autuada sob o n.º ...2019...) e outra aos relativa aos períodos de fevereiro a dezembro de 2017 (autuada sob o n.º ...2019...) – cf. PA.

Nos requerimentos de reclamação, a Requerente expressa o entendimento de que os fornecimentos dos sumos naturais em causa deviam ser tributados à taxa reduzida de 6%, ou, quando muito, à taxa intermédia de 13%, peticionando juros indemnizatórios por erro imputável aos serviços – cf. PA.

**K.** Ambas as reclamações graciosas foram indeferidas, conforme notificação à Requerente, por Ofício datado de 17 de setembro de 2019, com base nos seguintes fundamentos:

- a) A Lista I, verba 1.11 aplica-se à transmissão de bens nos termos do artigo 3.º do Código do IVA. Neste âmbito, os sumos naturais são tributados à taxa de 6% de IVA, de acordo com o artigo 18.º do mesmo código, por não existir qualquer outro serviço de apoio, ou seja, sendo adquiridos para consumo fora do estabelecimento comercial. Neste caso, as operações subjacentes são consideradas transmissões de bens, de acordo com o disposto no artigo 3.º do Código do IVA, enquadráveis na Lista I anexa a este Código, e não prestações de serviços de alimentação e bebidas;
- b) Por aplicação da verba 1.8 da Lista II, incide a taxa de 13% sobre as refeições prontas a consumir, nos regimes de pronto a comer e levar (*take-away*), ou com entrega ao domicílio, porquanto, para efeitos de IVA, estas operações qualificam-se como transmissões de bens, de acordo com o citado artigo 3.º do Código do IVA. As bebidas fornecidas em conjunto com estas referidas refeições, são sujeitas às taxas correspondentes;
- c) A situação consagrada na verba 3.1 da Lista II anexa ao Código do IVA é diferente. Aplica-se aí a taxa de 13% à prestação de serviços de alimentação de bebidas, por constituírem serviços de restauração os serviços prestados nas instalações do prestador, existindo a possibilidade de serem aplicadas diferentes taxas de IVA às várias componentes do serviço, quando o mesmo incorpore elementos sujeitos a taxas distintas para o qual é fixado um preço único, não podendo, contudo, aplicar-se a taxa de 13% aos sumos naturais por se encontrarem expressamente excluídos da referida verba;
- d) Não cabendo os sumos naturais, em sede de prestação de serviços, na verba 1.8 da Lista I e estando expressamente excluídos da verba 3.1 da Lista II, são os mesmos tributados à taxa de 23%;

- e) Mesmo que assim não fosse, tendo a Requerente liquidado aos seus clientes, na prestação de serviços prevista na verba 3.1 – na parte dos sumos naturais – IVA à taxa de 23%, e entregue o imposto devido ao Estado, nos termos do artigo 27.º, n.º 2, por remissão do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), ambos do Código do IVA, não é de alterar a apreciação *supra* efetuada, nem de proceder à restituição do IVA alegadamente cobrado em excesso;
- f) Por não se verificarem os pressupostos do artigo 43.º, n.º 1 da LGT, fica prejudicada a apreciação do direito a juros indemnizatórios,
- cf. PA, procedimentos de reclamação graciosa n.º ...2019... (janeiro 2017) e ...2019... (fevereiro a dezembro 2017).
- L.** Em discordância com as decisões de indeferimento expreso das reclamações graciosas, a Requerente interpôs dois recursos hierárquicos em 21 de outubro de 2019, autuados sob o n.º ...2019... (IVA do período de janeiro de 2017) e n.º ...2019... (IVA dos períodos de fevereiro a dezembro de 2017). Sobre os dois recursos hierárquicos interpostos, até à data não recaiu decisão expressa – cf. PA.
- M.** Mantendo a discordância em relação às autoliquidações de IVA dos períodos de janeiro a dezembro de 2017, na parte em que aplicaram a taxa de 23% ao fornecimento de sumos naturais nos serviços de alimentação de bebidas disponibilizados na modalidade *eat in*, e ao indeferimento expreso das reclamações graciosas apresentadas e silente no caso dos recursos hierárquicos interpostos, a Requerente apresentou no CAAD, em 12 de junho de 2020, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral que deu origem ao presente processo – cf. registo de entrada do ppa no SGP do CAAD.

## **2. MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO**

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, em face das soluções plausíveis das questões de direito, nos

---

termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2 do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT, não tendo o Tribunal de se pronunciar sobre todas as alegações das Partes.

Não se deram como provadas nem não provadas as alegações feitas pelas Partes e apresentadas como factos, consistentes em meros juízos conclusivos, insuscetíveis de prova e cuja validade terá de ser aferida em relação à concreta matéria de facto consolidada.

No que se refere aos factos provados, a convicção dos árbitros fundou-se, essencialmente, na análise crítica da prova documental junta aos autos, tendo em conta as posições assumidas pelas Partes em relação aos factos essenciais, não tendo sido indicada, nem produzida prova testemunhal.

### **3. FACTOS NÃO PROVADOS**

Não se demonstrou que o diferencial do imposto alegadamente liquidado em excesso nas faturas emitidas pela Requerente no fornecimento de sumos naturais servidos em regime *eat in* corresponda nos períodos em causa (doze meses do ano 2017) aos valores indicados no artigo 28.º do ppa (€ 64.243,32, em janeiro de 2017, e € 905.874,66, de fevereiro a dezembro de 2017).

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

### **4. DE DIREITO**

#### **4.1. A TAXA DE IVA APLICÁVEL A PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE FORNECIMENTO DE BEBIDAS**

##### **A. REGIME DA DIRETIVA IVA**

A Diretiva IVA contém a disciplina harmonizada das taxas deste imposto e determina que os Estados-Membros devem aplicar uma taxa normal de IVA fixada numa percentagem do valor tributável, idêntica para as transmissões de bens e para as prestações de serviços, que não pode ser inferior a 15% (v. artigos 96.º e 97.º da Diretiva IVA).

É, ainda, permitida aos Estados-Membros a aplicação de uma ou duas taxas reduzidas, cuja percentagem não pode ser inferior a 5%, às transmissões de bens e prestações de serviços enumeradas no catálogo fechado constante do Anexo III da Diretiva, concedendo-se a possibilidade de, no caso de transmissões de bens, utilizarem a Nomenclatura Combinada para a delimitação exata das categorias abrangidas (v. artigos 98.º e 99.º da Diretiva IVA).

A regra geral do direito europeu é, assim, a da obrigatoriedade da taxa normal de IVA, ficando a autorização (e livre margem) conferida ao legislador nacional, para aplicação de uma ou duas taxas reduzidas, circunscrita aos bens e serviços listados no mencionado Anexo III à Diretiva IVA<sup>1</sup>. Com relevância para os autos, prevê-se que os Estados-Membros apliquem, se assim o decidirem, taxas reduzidas às seguintes transmissões de bens ou prestações de serviços:

*“1) Produtos alimentares (incluindo bebidas, com exceção das bebidas alcoólicas) destinados ao consumo humano e animal, animais vivos, sementes, plantas e ingredientes normalmente destinados à preparação de alimentos, bem como produtos normalmente destinados a servir de complemento ou de substituto de produtos alimentares;*

*[...]*

*12-A) Serviços de restauração e de catering, sendo possível excluir o fornecimento de bebidas (alcoólicas e/ou não alcoólicas);”*

<sup>1</sup> Ou a operações avulsas mencionadas, para determinados Estados-Membros, no articulado da própria Diretiva IVA, como sucede com as portagens nas pontes da zona de Lisboa (artigo 105.º), que não têm, no entanto, aplicação à situação vertente.

No que se refere aos serviços de restauração e de *catering*, a autorização para a aplicação de taxas reduzidas foi introduzida pela Diretiva 2009/47, do Conselho, de 5 de maio de 2009, que alterou a Diretiva IVA, tendo em consideração os potenciais efeitos positivos “*em termos de criação de emprego e de luta contra a economia paralela*”, visando beneficiar e promover “*serviços com grande intensidade do fator trabalho*” e serviços de restauração e de *catering* (v. Considerando 2 da Diretiva 2009/47).

Em relação ao fornecimento de bebidas, alcoólicas e/ou não alcoólicas no âmbito dos serviços de restauração e de *catering*, o Considerando 3 da Diretiva salienta que pode justificar-se dar a essas bebidas um tratamento diferente do previsto no âmbito do fornecimento de produtos alimentares, razão pela qual contempla de forma explícita que os Estados-Membros tenham a opção de inclui-las ou excluí-las ao decidirem aplicar uma taxa reduzida ao fornecimento dos serviços de restauração e *catering* a que se refere o Anexo III da Diretiva IVA.

Sobre o conceito de prestação de serviços de restauração e de *catering*, o legislador da União Europeia também procedeu ao seu recorte, na sequência de anterior jurisprudência do Tribunal de Justiça (processo *Faaborg-Gelting Linien*, C-231/94, de 2 de maio de 1996<sup>2</sup>). Deste modo, não está na disponibilidade dos Estados-Membros “*alterar ou manipular o conceito*” (v. CARLOS LOBO, *et alii*, “O IVA no Sector da Restauração”, Cadernos IVA 2016, pp. 51-72<sup>3</sup>).

Neste âmbito, dispõe o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011 (que estabelece medidas de aplicação da Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do IVA), no seu artigo 6.º, o seguinte:

“1. Entende-se por «serviços de restauração e de *catering*» os serviços que consistam no fornecimento de comida ou de bebidas, preparadas ou não, ou de ambas, destinadas

<sup>2</sup> De referir ainda a densificação do conceito realizada pelo Tribunal de Justiça no processo *CinemaxX*, C-499/09, de 10 de março de 2011. Contudo, dada a proximidade temporal do Regulamento, distando apenas 5 dias, assumimos que não o tenha influenciado.

<sup>3</sup> A expressão encontra-se a páginas 57.

---

*ao consumo humano, acompanhado de serviços de apoio suficientes para permitir o consumo imediato das mesmas. O fornecimento de comida ou de bebidas, ou de ambas, constitui apenas uma componente de um conjunto em que os serviços são predominantes. Constituem serviços de restauração os serviços prestados nas instalações do prestador e serviços de catering os serviços prestados fora das instalações do prestador.*

*2. Não se consideram serviços de restauração nem de catering, na aceção do n.º 1, o fornecimento de comida ou de bebidas, preparadas ou não, ou de ambas, incluindo ou não o transporte das mesmas, mas sem qualquer outro serviço de apoio.”*

Convém lembrar que as disposições dos Regulamentos da União Europeia têm carácter geral e são diretamente aplicáveis, pelo que vigoram em todo o território da União, sem necessidade de transposição de norma mediadora de direito interno (v. artigo 288.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia – “TFUE”).

Assim, a prestação de serviços de restauração e de *catering* consubstancia um conceito autónomo e uniforme do direito da União Europeia<sup>4</sup>, não podendo o legislador nacional, e menos ainda o intérprete e aplicador, conformá-lo distintamente. Esses serviços caracterizam-se por constituírem um conjunto de elementos, dos quais o fornecimento de comida e/ou bebida é apenas uma componente acompanhada de serviços de apoio destinados a facilitar o consumo no local do fornecimento, num quadro adequado<sup>5</sup>.

Uma prestação de serviços de restauração não deve ser confundida com uma operação transmissão de bens, ainda que a prestação de serviços possa conter bens, no caso concreto, produtos alimentares e bebidas. Note-se que não estamos sequer perante uma situação exclusiva das refeições, existindo outros serviços em que ocorre fenómeno similar, como, a título de

---

<sup>4</sup> V. acórdão *CinemaxX*, C-499/09, que sublinha que a Diretiva (à data Sexta Diretiva) institui um sistema comum de IVA baseado, nomeadamente, numa definição uniforme das operações tributáveis (pontos 58 e 59).

<sup>5</sup> O que não se verifica na comida “pronta a levar” (ou *take away*), conforme salienta o Tribunal de Justiça, no ponto 14 do acórdão *Faaborg-Gelting Linien*, C-231/94, acima citado.

exemplo, sucede com os serviços de reparação de uma viatura ou de um equipamento, que pode envolver para além do trabalho de reparação (disponibilização de meios humanos e técnicos) a substituição de peças e componentes (meios materiais, *i.e.*, bens corpóreos), sem que esse facto recaracterize a operação e a transmute numa transmissão, total ou parcial, de bens.

Por transmissão de bens entende-se a transferência onerosa do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário (v. artigo 3.º, n.º 1 do Código do IVA e 14.º, n.º 1 da Diretiva IVA). O conceito de prestação de serviços abrange qualquer operação que não constitua uma transmissão de bens (v. artigo 4.º, n.º 1 do Código do IVA e 24.º, n.º 1 da Diretiva IVA).

O fornecimento de refeições e bebidas para serem consumidas no local, em estabelecimento de restauração apropriado, com serviços de apoio associados, como sucede na situação em apreço, constitui uma prestação complexa que não se limita à transferência de um bem (*in casu*, bebidas), combinando diversos elementos de prestação de serviços, pelo que deve ser qualificada como prestação de serviços<sup>6</sup>.

De sublinhar que a possível segregação do serviço entre fornecimento de refeições e fornecimento das bebidas configura uma exceção ao princípio de tributação à mesma taxa de uma operação compósita que representa uma prestação única<sup>7</sup>, exceção acolhida, de forma expressa, pela própria Diretiva IVA no Anexo III, ponto 12-A), ao prever que os Estados-Membros excluam da taxa reduzida, se assim o decidirem, o fornecimento de bebidas, sejam estas alcoólicas ou não<sup>8</sup>.

## B. NO CÓDIGO DO IVA

<sup>6</sup> O que apenas não ocorreria se o bem fosse o elemento preponderante/absorvente da operação em causa, o que não se suscita *in casu*, nem sequer é alegado pela Requerente.

<sup>7</sup> Sobre o desenvolvimento da noção de prestação única v. a jurisprudência do Tribunal de Justiça nos acórdãos *Levob Verzekeringen*, C-41/04, de 27 de outubro de 2005, e *Aktiebolaget*, C-111/05, de 29 de março de 2007.

<sup>8</sup> CARLOS LOBO identifica o ponto e refere tratar-se de uma “*derrogação ao princípio de uma única taxa para a mesma operação*” – ob.cit. p. 55.

O artigo 18.º, n.º 1, alínea c) do Código do IVA transpõe o princípio geral acima citado de aplicação de uma taxa normal à generalidade das transmissões de bens e prestações de serviços, estabelecendo, em simultâneo, duas taxas reduzidas (uma das quais denomina de “intermédia”) para as operações constantes da Lista I e da Lista II anexas ao Código do IVA (artigo 18.º, n.º 1, alíneas a) e b)).

Com relevância para o tema em exame, o legislador português exerceu a prerrogativa de aplicar a taxa reduzida e a taxa intermédia de IVA a diversos produtos alimentares e bebidas e às prestações de serviços de restauração. Estas últimas, passaram a ser tributadas à taxa normal, com a revogação da verba 3.1 da Lista II operada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro, tendo, contudo, sido ripristinada a tributação à taxa intermédia com a reintrodução da verba 3.1 pela Lei do Orçamento do Estado para 2016 (Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, que produziu efeitos a 1 de julho de 2016), que, atualmente, dispõe o seguinte:

*“3.1 - Prestações de serviços de alimentação e bebidas, com exclusão das bebidas alcoólicas, refrigerantes, sumos, néctares e águas gaseificadas ou adicionadas de gás carbónico ou outras substâncias.*

*Quando o serviço incorpore elementos sujeitos a taxas distintas para o qual é fixado um preço único, o valor tributável deve ser repartido pelas várias taxas, tendo por base a relação proporcional entre o preço de cada elemento da operação e o preço total que seria aplicado de acordo com a tabela de preços ou proporcionalmente ao valor normal dos serviços que compõem a operação. Não sendo efetuada aquela repartição, é aplicável a taxa mais elevada à totalidade do serviço.”*

De igual modo sujeito à taxa intermédia é o fornecimento de refeições prontas a consumir, seja no regime de *take away* (pronto a comer e levar), seja no de entrega ao domicílio, como estabelece a verba 1.8 da Lista II, com a particularidade de, ao contrário dos serviços de restauração e *catering*, configurarem transmissões de bens e não prestações de serviços.

Em relação às bebidas que sejam objeto de transmissões de bens, *i.e.* sem serviços de apoio associados, são diversas as que beneficiam da taxa reduzida, como o leite (verba 1.4 da Lista I); a água, com exceção das águas de nascente e minerais (verba 1.7 da Lista I); e os sumos e néctares de frutos e de algas (verba 1.11 da Lista I); e também da taxa intermédia, como os vinhos comuns (verba 1.10 da Lista II) e as águas de nascente e minerais (verba 1.11 da Lista II).

Do cotejo das disposições e verbas mencionadas, resultam, em síntese, as seguintes opções do legislador português:

- a) As prestações de serviços de alimentação e bebidas (artigo 4.º, n.º 1 do Código do IVA), enquadradas no direito europeu como serviços de restauração e de *catering* (artigo 6.º do Regulamento de Execução n.º 282/2011), são tributadas à taxa intermédia, com exclusão expressa das bebidas alcoólicas, refrigerantes, sumos, néctares e águas gaseificadas ou adicionadas de gás carbónico ou outras substâncias<sup>9</sup> – artigo 18.º, n.º 1, alínea b) do Código do IVA e verba 3.1 da Lista II;
- b) As refeições prontas a consumir no regime de *take away* e as entregas ao domicílio, em ambos os casos enquadráveis como transmissões de bens (artigo 3.º, n.º 1 do Código do IVA), são tributáveis à taxa intermédia – artigo 18.º, n.º 1, alínea b) do Código do IVA e verba 1.8 da Lista II;
- c) As prestações de serviços de bebidas alcoólicas, refrigerantes, sumos, néctares e águas gaseificadas ou adicionadas de gás carbónico ou outras substâncias, são tributadas à taxa normal, por delimitação negativa / exclusão da verba 3.1 da Lista II, com o consequente enquadramento no regime-regra do artigo 18.º, n.º 1, alínea c) do Código do IVA (por não se subsumirem a qualquer outra verba, seja da Lista I, ou da Lista II);

---

<sup>9</sup> Sendo, por conseguinte, aplicável a taxa intermédia às bebidas não excluídas fornecidas no âmbito de uma prestação de serviços de restauração, como as “*águas naturais ou produtos de cafetaria em geral (chá, café, café com leite, leite com chocolate ou chocolate quente, entre outros)*”, como afirmado no ponto 4.2 do Ofício-Circulado N.º 30181, de 6 de junho de 2016.

- d) O fornecimento de bebidas sem serviços de apoio, qualificado como transmissão de bens, é tributado à taxa que lhes corresponder na Lista I ou II, ou à taxa normal se não tiverem cabimento em nenhuma das verbas ali previstas – artigo 18.º, n.º 1, alíneas, a), b) e c) do Código do IVA.

### **C. A INAPLICABILIDADE DA TAXA REDUZIDA E INTERMÉDIA DE IVA À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE BEBIDAS / SUMOS NATURAIS**

A Requerente preconiza a aplicação da taxa reduzida de IVA às prestações de serviços de bebidas que sejam sumos naturais, com fundamento na verba 1.11 da Lista I. Para sustentar esta interpretação, a Requerente invoca o princípio da neutralidade do IVA. Argui que um sumo de fruta natural em regime de *take away* paga 6% de IVA, pelo que a mesma taxa deve ser aplicada à disponibilização desse mesmo sumo para consumo num estabelecimento de restauração, situações que considera equivalentes.

No entanto, a mencionada verba 1.11 destina-se a bens – “*Sumos e néctares de frutos e de algas ou de produtos hortícolas e bebidas de cereais, amêndoa, caju e avelã sem teor alcoólico*” – e não contempla a hipótese de serviços.

A interpretação da Requerente não se pode acompanhar por diversas razões, desde logo, dada a falta de suporte na letra da lei (elemento gramatical), indispensável em matéria de incidência fiscal e taxas.

Antes de mais, não se constata qualquer disparidade de tratamento de situações que sejam equivalentes ou comparáveis. De acordo com a jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o princípio da igualdade de tratamento exige que as situações comparáveis não sejam tratadas de maneira diferente e que as situações diferentes não sejam tratadas de maneira igual, a não ser que tal tratamento seja objetivamente justificado – v. acórdão de 7 de março de 2017, processo *RPO*, C-390/15, e jurisprudência aí citada (ponto 41).

A Requerente desconsidera a diferença fundamental entre os conceitos de transmissão de bens e prestações de serviços que qualificam diferentes realidades e que constituem conceitos autónomos de direito europeu objeto de tratamento em normas independentes. Uma prestação de serviços de bebidas fornecidas para consumo num estabelecimento de restauração não é uma situação comparável à venda de bebidas em *take away*, esta última enquadrada, para efeitos de IVA como uma transmissão de bens. No primeiro caso, como acima se referiu, existe uma componente predominante de serviço, no segundo, estamos perante uma simples transferência do produto, sem serviços de apoio associados e sem a manutenção e disponibilização de instalações para o seu consumo.

Tais operações não só apresentam características materiais distintas como têm enquadramento em diferentes categorias jurídico-tributárias – v. acórdãos do Tribunal de Justiça *Faaborg-Gelting Linien*, C-231/94, e *CinemaxX*, C-499/09 –, pelo que se conclui que a aplicação de taxas distintas não viola o princípio da neutralidade e da igualdade de tratamento, atenta a falta de comparabilidade das operações.

Neste sentido, compulsa-se a declaração de voto de JOÃO TABORDA DA GAMA na decisão arbitral do processo n.º 139/2020-T, de 15 de abril de 2021:

*“Entendo que em sede IVA a qualificação da operação precede a aplicação da taxa. Assim, sendo as operações em causa qualificadas como prestações de serviços (“serviço de alimentação e bebidas”, até nos termos do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011), e sendo as prestações de serviços geralmente sujeitas à taxa normal de 23%, considero que a verba 3.1. da Lista II, ao excecionar da previsão as bebidas alcoólicas, os refrigerantes, os sumos e os néctares, faz renascer, quanto a estes elementos do serviço de alimentação e bebidas, a aplicação da regra geral aplicável às prestações de serviços (ou seja, a aplicação da taxa de 23%). Por outras palavras, não é pelo facto de a verba 3.1. prever uma taxa intermédia para as prestações do serviço de alimentação e bebidas, que a qualificação da operação é alterada quanto às componentes excecionadas, transfigurando-as em transmissões desses bens. Assim, não será de aplicar a taxa prevista para*

---

os “Sumos e néctares de frutos e de algas ou de produtos hortícolas e bebidas de cereais, amêndoa, caju e avelã sem teor alcoólico” (verba 1.11. da Lista I), já que esta taxa se aplica às transmissões de bens.

*Pode a técnica legislativa adotada em 2016 não ser a melhor, mas os elementos relativos à occasio legis são absolutamente claros em ter tido essa redação como objetivo minorar a perda de receita fiscal que a promessa política de “baixar o IVA da restauração” iria acarretar se cumprida na sua integralidade. Aliás, a sujeição à taxa normal da parte do preço da refeição relativo às bebidas referidas corresponde a uma interpretação corrente e, ao que se sabe, incontroversa da lei fiscal (pode por exemplo ver-se o Relatório da UTAU da Assembleia da República Relatório UTAO n.º 27/2020 Impacto económico-orçamental da Proposta de Alteração n.º 6C à POE/2021, novembro de 2020, que analisa uma Proposta de Lei do PCP que, precisamente, “pretende eliminar as exclusões inscritas na atual redação da Verba 3.1 da Lista II anexa ao Código do IVA, designadamente as referentes as bebidas alcoólicas, refrigerantes, sumos, néctares e águas gaseificadas ou adicionadas de gás carbónico ou outras substâncias. Na situação atual, estas bebidas são tributadas à taxa normal”*

Como se viu *supra*, a Diretiva IVA prevê que os Estados-Membros apliquem taxas distintas dentro dos parâmetros estabelecidos nos seus artigos 98.º e seguintes e que os serviços de alimentação e bebidas (de restauração e *catering*, na terminologia do direito europeu) beneficiem de taxas reduzidas, independentemente das taxas que sejam aplicadas à transmissão dos elementos que as compõem, quando transmitidos de forma isolada. Sem que a tal se oponha o princípio da neutralidade, pois os produtos componentes e a prestação de serviços em que se integram constituem operações com características distintas.

Isto significa que a taxa de IVA da transmissão dos alimentos e bebidas pode ser diferente, e é-o com frequência, da taxa de IVA aplicável aos serviços de restauração que impliquem o consumo desses alimentos e bebidas, podendo essa taxa ser superior ou inferior, em função das escolhas do legislador.

A título ilustrativo, veja-se o caso do salmão fumado que é vendido no supermercado com IVA à taxa normal e, caso seja integrado numa refeição servida num restaurante, é tributado, em conjunto com os demais elementos, à taxa intermédia, beneficiando de uma redução de taxa.

Por outro lado, o vinho, que é tributado à taxa intermédia como transmissão de bens, se for fornecido num estabelecimento (restaurante ou bar), passa a integrar uma prestação de serviços tributada em IVA à taxa normal, por ser expressamente excluído da verba 3.1 da Lista II, sofrendo um incremento de tributação.

No tocante aos produtos como o café, o chá e os batidos de fruta e cereais, que beneficiam da taxa intermédia como serviços de bebidas, dada a sua não exclusão da verba 3.1 da Lista II, segundo a Requerente, estão em concorrência direta com os sumos naturais, pelo que estes últimos não deveriam ter uma tributação superior, quando objeto de uma prestação de serviço de bebidas. De novo, importa notar que não estamos perante operações (neste caso, de transmissão de bens) com as mesmas características. É que apesar de serem todos bebidas de cafetaria, são produtos com propriedades distintas (a título de exemplo, o café não é sucedâneo de um sumo de frutas), o que nos conduz à conclusão de que o parâmetro da neutralidade não impõe a igualdade de taxas que a Requerente reclama. Tal como o vinho e a cerveja, que são ambos bebidas alcoólicas, têm taxas diferentes.

Aliás, a seguir-se a posição da Requerente, as prestações de serviços de refeições e bebidas perderiam autonomia e teriam de seguir as taxas dos produtos que as compõem, pois sempre que se verificasse uma diferença de taxas entre a transmissão do produto e a prestação do serviço resultaria violado o princípio da neutralidade, solução que se afasta liminarmente.

A ponderação de motivos extrafiscais que, segundo a Requerente, militam no sentido do favorecimento da tributação dos sumos de frutas naturais, nomeadamente em relação aos benefícios para a saúde face a outras bebidas, inscreve-se no plano das opções de política legislativa e de considerações de *lege ferenda*, que não cabe à jurisdição apreciar, nem constitui

critério válido de decisão, que, em matéria de incidência fiscal (taxas de imposto), é a lei vigente.

À face do exposto, não pode acolher-se o entendimento da Requerente, que constitui uma interpretação ab-rogante do artigo 18.º, n.º 1 do Código do IVA, desprovida de suporte legal, pois a prestação de serviços de bebidas não tem enquadramento em qualquer das verbas da Lista I e II e nas alíneas a) e b) do n.º 1 do citado artigo 18.º.

Nestes termos, atenta a exclusão das prestações de serviços de bebidas - sumos e néctares - da verba 3.1 da Lista II e o não enquadramento dessas prestações de serviços em qualquer outra verba da Lista I e II, conclui-se pela aplicação do disposto no artigo 18.º, n.º 1, alínea c) do Código do IVA às operações em causa, sendo as mesmas passíveis de IVA à taxa normal em vigor, e não à taxa reduzida ou à taxa intermédia, pelo que soçobra a pretensão da Requerente, não padecendo as autoliquidações de IVA, na parte impugnada, de vício invalidante, nem se identificando erro imputável aos serviços, nomeadamente no que se refere ao teor do Ofício-Circulado n.º 30181, de 6 de junho de 2016.

#### **4.2. SOBRE OS REQUISITOS DA RETIFICAÇÃO, PARA MENOS, DO IVA FATURADO AOS CLIENTES – A CLÁUSULA DO ENRIQUECIMENTO SEM CAUSA**

Não se constatando a liquidação de IVA em excesso, não se suscita a questão da retificação, para menos, do diferencial do imposto resultante da taxa reduzida ou da taxa intermédia, pelo que o conhecimento desta questão fica prejudicado (v. artigo 608.º do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT).

Não obstante, sempre se dirá que, apesar de não terem sido observados pela Requerente os procedimentos previstos no artigo 78.º, n.ºs 1 e 5 do Código do IVA, nomeadamente a emissão de nota de crédito (n.º 1) e o reembolso do imposto aos clientes (n.º5), caso a redução do imposto fosse devida por enquadramento na Lista I ou na Lista II (que não é), de acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, a retificação do imposto seria devida numa interpretação conforme ao princípio da neutralidade.

Segundo o Tribunal de Justiça, 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 esteja de boa fé. Mais, o Tribunal declara que quando o emitente da fatura eliminou por completo, em tempo útil, o risco de perda de receitas fiscais, o princípio da neutralidade do IVA exige que este imposto possa ser corrigido, sem que esta regularização possa ser (sequer) sujeita pelos Estados-Membros à boa fé do emitente. Além disso, esta correção não pode depender de um poder de apreciação discricionário da Administração Fiscal, não sendo como tal considerado o requisito de emissão de documentos retificativos (v. acórdãos *Genius Holding*, C-342/87; *Stadeco*, C-566/07; *Schmeink & Cofreth*, C 454/98; *Karageorgou e o.*, C-78/02 a C-80/02; *Reemtsma*, C-35/05; e, mais recentemente, *Rusedespred*, C-138/12, e *UAB*, C-48/20). Para o Tribunal de Justiça, o facto de o destinatário não dispor do direito à dedução do IVA deve considerar-se que é, em princípio, suscetível de assegurar a eliminação do risco de perda de receitas fiscais (v. acórdão *Stadeco*, C-566/07).

Ora, no caso concreto, não existe o risco de perda de receita fiscal, dado que os clientes são consumidores finais e os serviços de bebidas em causa estão excluídos do mecanismo da dedução pelo artigo 21.º, n.º 1, alínea d) do Código do IVA – v. acórdãos do Tribunal de Justiça: *Schmeink & Cofreth*, C-454/98, de 19 de setembro de 2000; *Karageorgou e o.*, C-78/02 a C-80/02, de 6 de novembro de 2003; e *Stadeco*, C-566/07, de 18 de junho de 2009.

Por outro lado, as medidas que os Estados-Membros têm a faculdade de tomar para garantir o exato recebimento do imposto e evitar a fraude não devem exceder o necessário para atingir tais objetivos (proporcionalidade), pelo que não podem ser utilizadas de forma que ponham em causa a neutralidade do IVA, que constitui um princípio fundamental do sistema comum deste imposto. Por consequência, se o reembolso do IVA se tornar impossível ou excessivamente difícil, o princípio da neutralidade e o princípio da efetividade podem exigir que os Estados Membros prevejam os instrumentos e as vias processuais necessárias para

---

permitir ao sujeito passivo recuperar o imposto indevidamente faturado (v. acórdãos *Reemtsma*, C-35/05; *Stadeco*, C-566/07 e *Rusedespred*)<sup>10</sup>.

Dito isto, o Tribunal de Justiça interpreta que o direito europeu não se opõe a que um sistema jurídico nacional recuse a restituição de impostos indevidamente cobrados em condições suscetíveis de implicar um enriquecimento sem causa dos titulares desse direito. A existência e a medida do enriquecimento sem causa que a restituição do IVA indevidamente cobrado possa gerar para o sujeito passivo, requer uma análise que compete aos órgãos jurisdicionais nacionais efetuar.

Esta análise deve ter em conta todas as circunstâncias pertinentes, nomeadamente se os contratos celebrados estipulam quantias fixas de remuneração para os serviços prestados ou quantias base acrescidas, eventualmente, do imposto aplicável, sendo que no primeiro caso pode não se verificar um enriquecimento sem causa do sujeito passivo (v. acórdãos *Stadeco*, C-566/07, *Marks & Spencer*, C-309/06 e *Alakor*, C-191/12).

Ficou demonstrado nos presentes autos arbitrais que o preço praticado pela Requerente é o mesmo na modalidade de prestação de serviços (à taxa de 23%) e de *take away* (à taxa de 13%) pelo que a Requerente acomoda o diferencial da taxa de IVA na sua margem e não o repercute (do ponto de vista económico) aos clientes.

À face do exposto, não pode acompanhar-se a tese da Requerida de que a não emissão de documentos retificativos pela Requerente constitui, sem mais, um facto impeditivo da eventual retificação do IVA, caso esta fosse devida.

---

<sup>10</sup> Nesta situação particular, depararmo-nos com prestações de serviços com inúmeros destinatários anónimos, pelo que é manifesta a impossibilidade de lhes serem emitidos documentos retificativos receiptícios, bem como de lhes restituir o imposto alegadamente liquidado em excesso. Defendendo posição idêntica, v. Francisco Galdes Simões et alii, “A Repercussão do IVA Indevido e o Empobrecimento Sem Causa do Repercutente”, Cadernos IVA 2014, pp. 149-167.

Em sentido similar, ainda que com distinta fundamentação, o acórdão arbitral no processo do CAAD n.º 170/2016-T, de 7 de dezembro de 2016, conclui que “*se o sujeito passivo não fizer a retificação, favorável ou desfavorável aos seus interesses, não há obstáculo, num Estado de Direito, a que seja reposta a legalidade a favor ou contra o erário público, através de decisão administrativa ou jurisdicional*”<sup>11</sup>.

Não obstante, tendo este Tribunal concluído pela não verificação do vício de erro de direito relativamente às autoliquidações parcialmente impugnadas, não é devida qualquer retificação do IVA, pelo que a questão não assume relevância na decisão do caso.

A este respeito interessa, por fim, salientar que, tal como a Requerida refere, a Requerente não demonstrou a diferença de valor resultante da aplicação das distintas taxas de IVA, razão pela qual, se a questão de direito procedesse, o efeito anulatório da decisão teria de ficar condicionado à prova dos valores dessa diferença a verificar pela Requerida em sede de execução de julgado.

### **4.3. SOBRE O REENVIO PREJUDICIAL**

As questões de direito europeu com relevância para a apreciação do mérito respeitam à qualificação das operações de prestação de serviços de bebidas e ao princípio da igualdade de tratamento (neutralidade), que se encontram devidamente aclaradas pela jurisprudência do Tribunal de Justiça acima referenciada e pelo Regulamento de Execução n.º 282/2011.

De acordo com o entendimento do Tribunal de Justiça, a partir do Acórdão *Cilfit*<sup>12</sup>, a obrigação de suscitar a questão prejudicial de interpretação pode ser dispensada quando:

---

<sup>11</sup> Defendendo posição distinta v. a declaração de voto do saudoso Professor António Carlos dos Santos e o acórdão arbitral no processo 139/2020-T. Com suporte na doutrina, v. Sérgio Vasques, “Incidência Subjetiva e Repercussão do IVA”, Cadernos IVA 2015, pp. 377-398.

<sup>12</sup> Acórdão de 6 de outubro de 1982, processo 283/81.

- a) A questão não for necessária, nem pertinente para o julgamento do litígio principal<sup>13</sup>;  
ou
- b) O Tribunal de Justiça já se tiver pronunciado de forma firme sobre a questão a reenviar, ou quando já exista jurisprudência sua consolidada sobre a mesma; ou
- c) O juiz nacional não tenha dúvidas razoáveis quanto à solução a dar à questão de Direito da União, por o sentido da norma em causa ser claro e evidente.

No caso *sub judice*, verifica-se o preenchimento dos requisitos previstos na alínea c), quanto à margem de liberdade concedida pela Diretiva IVA aos Estados-Membros para fixarem taxas reduzidas nos serviços de alimentação e bebidas e nas transmissões de bens (artigo 98.º e Anexo III da Diretiva), e da alínea b), em relação ao princípio da neutralidade (igualdade de tratamento).

Não há, pois, que suspender a instância e proceder ao reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça.

#### **4.4. JUROS INDEMNIZATÓRIOS**

O direito a juros indemnizatórios deriva do pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido por erro imputável aos serviços, de acordo com o disposto no artigo 43.º, n.º 1 da LGT, e depende do ganho de causa da Requerente, o que não se verificou na situação em análise.

Nestes termos, improcede o pedido de condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios, por falta de preenchimento dos pressupostos contidos no artigo 43.º, n.º 1 da LGT, quer em relação ao erro imputável aos serviços, quer ao pagamento de prestação tributária em excesso.

---

<sup>13</sup> O que sucede em relação às condições formais ou requisitos para a retificação do imposto a favor da Requerente, uma vez que se concluiu que não lhe assiste razão quanto à aplicação de uma taxa reduzida ou de uma taxa intermédia de IVA, pelo que inexistente prestação tributária a retificar.

## **V. DECISÃO**

À face do exposto, acordam os árbitros deste tribunal arbitral em julgar a ação improcedente, mantendo-se as autoliquidações de IVA parcialmente impugnadas referentes ao ano 2017 e, bem assim, os atos de segundo grau que as confirmaram, com as legais consequências.

## **VI. VALOR DO PROCESSO**

Fixa-se ao processo o valor de € **970.117,98** correspondente ao valor das autoliquidações de IVA que a Requerente pretende anular parcialmente – v. artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT, aplicável por remissão do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”).

## **VII. CUSTAS**

Custas no montante de € **13.464,00**, a cargo da Requerente, por decaimento, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT, e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT, 4.º, n.º 5 do RCPAT e 527.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 25 de junho de 2021

Os árbitros,  
Alexandra Coelho Martins  
José Nunes Barata  
Maria da Graça Martins