

**CAAD:** Arbitragem Tributária

**Processo n.º:** 711/2022-T

**Tema:** IVA – Cancelamento de reservas: Sujeição a IVA. Pequenos almoços e sumosnaturais: Taxa aplicável.

## DECISÃO ARBITRAL

### 1. Relatório

A..., S.A., pessoa coletiva N.º..., com sede social no..., ..., ..., ...-... Lisboa, de ora em diante designada por Requerente, veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT), tendo em vista a declaração de ilegalidade e anulação das legalidade e conseqüente anulação das liquidações adicionais de IVA dos períodos de 2018/11, 2019/08, 2019/09, 2019/10 e 2019/12, respetivamente, com os números 2021..., 2021..., 2021..., 2021... e 2021... .

A Requerente pede ainda o reembolso das quantias pagas, acrescido de juros.

É Requerida a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA, de ora em diante designada por AT.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi apresentado no dia 28 de novembro de 2022 e, nessa mesma data, aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT.

No dia 16 de janeiro de 2023, o Senhor Presidente do CAAD informou as Partes da designação do Árbitro, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 11.º do RJAT.

Assim, em conformidade com o preceituado no n.º 8 do artigo 11.º do RJAT, decorrido o prazo previsto no n.º 1 do artigo 11.º do RJAT sem que as Partes algo viessem dizer, o Tribunal Arbitral Singular ficou constituído no dia 03 de fevereiro de 2023.

A AT apresentou resposta no dia 13 de março de 2023, na qual defendeu a absolvição da instância por falta de causa de pedir, bem como, no caso de assim se não entender, a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

A Requerente apresentou um requerimento no dia 15 de março de 2023, no qual veio clarificar o pedido e a causa de pedir.

No dia 21 de abril de 2023, a Requerida respondeu, sustentando a condenação da AT nas custas referentes à parte do pedido de que desistiu ou, em alternativa, pela inexistência de causa de pedir em relação àquele segmento do pedido e, nesse caso, julgar procedente a invocada exceção da falta da causa de pedir, com todas as consequências legais, nomeadamente a absolvição da Requerida da instância e a condenação da Requerente nas custas.

No dia 17 de julho de 2023, o tribunal emitiu um despacho, no qual decide não enviar um pedido ao Tribunal de Justiça da União Europeia, por entender que o reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia só se justifica quando o julgador tenha dúvidas quanto ao sentido e alcance de alguma disposição do direito da União Europeia, o que significa que, quando tal dúvida não exista, o tribunal arbitral deve limitar-se a aplicar o direito da União Europeia, mesmo que alguma disposição de direito interno com ele se mostre desconforme. Não tendo o tribunal tal dúvida, não se justifica o reenvio a título prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia. Por outro lado, decide ainda que não se justifica a prova pericial requerida pela AT, uma vez que tal prova apenas se justifica quando o tribunal necessita de esclarecer algum facto que interesse à boa decisão da causa. No caso concreto em preço, julga-se que o que poderá ser verificado no local não é suscetível de fazer prova em relação aos factos ocorridos no passado, mais concretamente nos anos de 2018 e 2019, pelo que se afigura desnecessário tal meio de prova que, de resto, poderá ser alcançado mediante o recurso à prova testemunhal. Finalmente, em relação ao valor do pedido, o tribunal entendeu que importa ter presente as

notas de liquidação e os acertos de contas cuja impugnação é pretendida pela Requerente e que se encontram juntas aos autos como Doc. 1. No PPA a Requerente invoca a ilegalidade e solicita a anulação das liquidações adicionais de IVA dos períodos de 2018/11, 2019/08, 2019/09, 2019/10 e 2019/12, respetivamente, com o número 2021..., no montante de € 8 795,41, com o número 2021..., no montante de € 8 922,75, com o número 2021..., no montante de € 490,08, com o número 2021..., no montante de € 1 245,27 e 2021..., no montante de € 1 443,38, tudo num total de € 20 896,89. Para além disso, a Requerente pede ainda que seja declarada a ilegalidade e conseqüente anulação do ato de diminuição do valor do crédito acumulado do período de 2020/10, no montante de € 5 648,99, pelo que o valor total cuja ilegalidade se sustenta e que consta dos artigos 4º e 5º do PPA corresponde a € 26 545,88. A Requerida AT, por seu lado, veio suscitar, por exceção, a ausência de causa de pedir em relação aos juros compensatórios e às liquidações adicionais referentes aos serviços de construção civil. A Requerente, em requerimento posterior, aceita expressamente a redução do pedido, em montante correspondente a € 2 530,00, referente à parte não contestada, que diz respeito aos serviços de construção civil, o que significa que o valor do pedido deve ser computado em € 24 015,88. Para além disso, sustenta ainda que ao valor do pedido deve ser adicionado o montante de € 5 648,99, valor correspondente ao crédito de imposto recusado pela AT. Da análise das notas de liquidação juntas aos autos e do pedido formulado pela Requerente nos artigos 4º e 5º do PPA resulta, tal como a Requerida AT sustenta, que o valor do crédito já está incluído no montante acima mencionado, correspondente a € 26 545,88, pelo que o respetivo somatório, tal como pretendido pela Requerente, corresponderia a uma duplicação. Por outro lado, parece resultar igualmente evidente que não foi formulado qualquer pedido em relação aos juros compensatórios nem pedida a nulidade da respetiva nota ou notas de liquidação adicional. Tudo visto, pode então concluir-se que o valor do PPA deve ser fixado em € 24 015,88, não havendo alteração da taxa de justiça a aplicar, tendo em conta o disposto na tabela I a que se refere o artigo 4º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária. Tendo em conta que havia sido formulado a produção de prova testemunhal, o tribunal arbitral designou o dia 5 de setembro de 2023, pelas 10 horas, para se proceder à respetiva inquirição, devendo a Requerente indicar quais os factos que devem ser submetidos à referida inquirição. Face ao

exposto, houve necessidade de proceder à prorrogação por 2 meses do prazo para a decisão arbitral, ao abrigo do disposto no n.º 2 do artigo 21.º do RJAT.

No dia 04 de setembro de 2023, a Requerente veio apresentar uma alteração ao rol de testemunhas, a qual foi aceite pelo tribunal arbitral.

No dia 14 de setembro de 2023, a Requerente veio apresentar um requerimento, no qual manifestou que não prescinde da apresentação, pela AT, do processo administrativo que não junto com a apresentação da resposta.

No dia 15 de setembro de 2023, a Requerente apresentou as suas alegações e, no dia 18 de setembro de 2023, foram apresentadas as alegações da AT.

No dia 22 de setembro de 2023, a AT junto aos autos o processo administrativo e, no dia 25 do mesmo mês, apresentou um requerimento, no qual sustenta que a Requerente foi notificada de toda a documentação que faz parte do processo administrativo.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, nos termos do disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, para além de estarem devidamente representadas.

O processo não enferma de nulidades.

## **2. Matéria de facto**

### **2.1. Factos provados**

Consideram-se provados os seguintes factos relevantes para a decisão:

- A. A Requerente exerce atividade de hotelaria, restauração e eventos, integrando o Grupo hoteleiro B... e no âmbito do qual explora o estabelecimento comercial C..., de 4 estrelas;

B. Foi efetuada uma inspeção Tributária à Requerente e foi elaborado Relatório da Inspeção Tributária que consta do documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido.

C. Na sequência da inspeção, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu as seguintes liquidações de IVA e juros compensatórios:

– n.º 2021..., relativa ao período 2018/11;

– n.º 2021..., relativa ao período 2019/08;

– n.º 2021..., relativa ao período 2019/09;

– n.º 2021..., relativa ao período 2019/10

– n.º 2021..., relativa ao período 2019/12;

D. Para além das notas de liquidação a Requerente foi notificada dos seguintes acertos de contas:

- 2021..., referente aos juros compensatórios do período de 2018/11, no montante de € 855,92;

- 2021..., referente aos juros compensatórios do período de 2019/08, no montante de € 596,47;

- 2021..., referente ao período 2019/09, no montante de € 31,09;

- 2021..., referente ao período 2019/10, no montante de € 74,78;

- 2021..., referente ao período de 2019/12, no montante de € 76,71.

- E. No dia 14 de outubro de 2021, a Requerente pagou as quantias liquidadas, conforme documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;
- F. A Requerente não liquidou o IVA nos denominados “no shows”;
- G- Nos cancelamentos e “no shows”, verifica-se um prejuízo para o hotel, motivado pela falta de comparência do cliente;
- H. Os pequenos-almoços com as designações Pequeno almoço Executivo ou Pequeno almoço Buffet não incluem café, refrigerantes e sumos de frutas, néctares e águas gaseificadas (depoimentos das testemunhas);
- I. A disponibilização das bebidas referidas pode ser faturada à parte ou oferecida por cortesia do Hotel (depoimentos das testemunhas)
- J. No dia 28 de novembro de 2022, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

## **2.2. Factos não provados e fundamentação e fixação da matéria de facto**

Com relevo para a decisão a Requerente não logrou provar que tenha ocorrido qualquer faturação separada de quaisquer bebidas em pequenos-almoços e que, por isso, o seu valor está incluído no preço global do serviço.

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 Código de Procedimento e de Processo

Tributário (“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.

No que se refere aos factos provados, a convicção do tribunal arbitral fundou-se na análise da prova documental junta aos autos, na prova testemunhal produzida e nas posições assumidas por ambas as Partes em relação aos factos essenciais, sendo as questões controvertidas estritamente de Direito.

### **3. Matéria de direito**

A Requerente exerce atividade de hotelaria, restauração e eventos, integrando o Grupo hoteleiro B... e no âmbito do qual explora o estabelecimento comercial, denominado C..., de 4 estrelas.

A Autoridade Tributária e Aduaneira efetuou uma inspeção à Requerente em que fez correções relativas a três matérias:

- a) valores faturados a clientes relativos ao não comparecimento no caso de reservas de estadia confirmadas;
- a) sumos naturais, faturados à taxa intermédia de 13%;
- b) pequenos-almoços faturados à taxa intermédia de 13%.

A Requerente discorda das correções efetuadas, que serão apreciadas separadamente. Para o caso de se não aceitar o entendimento da Requerente, pede o reenvio prejudicial para o TJUE, sobre questões de direito da União Europeia que formula.

A questão do reenvio prejudicial já foi objeto de análise e decisão em momento anterior, por despacho de 17 de julho de 2023.

### **3.1. Questão dos valores faturados a clientes relativos ao seu não comparecimento, após reservas**

Nesta decisão, segue-se muito de perto o acórdão arbitral n.º 833/2021-T, por se concordar com as soluções aí definidas.

O IVA incide, em geral, sobre transmissões de bens e prestações de serviços, como decorre do artigo 1.º do CIVA, em sintonia com o artigo 2.º, n.º 1, alínea c) da Diretiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006.

Sob a rubrica "No Show", a Requerente faturou valores referentes a reservas, de hospedagem, efetuadas pelos seus clientes, mas por eles não utilizadas, em virtude da sua falta de comparecimento no estabelecimento hoteleiro.

Resulta da prova produzida que, relativamente a reservas que não resultam em estadia, há situações de cancelamento antecipado, que ocorre dentro do prazo para cancelamento previamente acordado, e situações em que não há esse cancelamento, mas o cliente não comparece no dia marcado para a início da estadia.

Relativamente a ambas as situações a Requerente cobra quantias que previamente recebeu e não são devolvidas, não liquidando IVA, por entender que se trata de indemnizações que não se inserem no âmbito de incidência do IVA.

A Requerente defende que em qualquer das situações referidas não se está perante «prestação de serviços», mas perante indemnizações que não se enquadram no âmbito de incidência do IVA.

Afigura-se que é de apreciar autonomamente as duas situações tipo que foram faturadas pela Requerente a título de «no show» que são as de cancelamento de reservas com antecedência em relação à data prevista para o início da estadia e as de não comparecimento dos clientes, sem qualquer aviso prévio.



---

Na verdade, como resulta da prova produzida, nos casos de cancelamento antecipado não há uma atividade destinada a preparar os quartos destinados aos clientes, enquanto que nas situações em que não há cancelamento prévio e o cliente acaba por não comparecer na data reservada, é desenvolvida pela Requerente a atividade necessária de preparação do quarto, idêntica há que existiria se ele comparecesse, quanto à primeira noite, que é objeto de cobrança.

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu no RIT que, relativamente a ambas as situações se está perante remuneração de serviços sujeita incidência a IVA, dizendo, em suma, o seguinte:

É o caso do montante pago/montante não devolvido pela unidade hoteleira, do cliente que não comparece ou cancela uma reserva, que não se destina a indemnizar um prejuízo eventualmente sofrido, mas constitui uma remuneração, ainda que o cliente não tenha beneficiado, por sua escolha, do serviço. Esta indemnização destina-se a repor o nível de rendimento que, por força de um dano, o sujeito passivo deixou de obter, pelo que já estamos perante uma operação sujeita a IVA.

Como resulta da supremacia do Direito da União sobre o Direito Nacional, prevista no artigo 8.º, n.º 4, da CRP e é corolário da obrigatoriedade de reenvio prejudicial prevista no artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, que substituiu o artigo 234.º do Tratado de Roma, anterior artigo 177.º, a jurisprudência do TJUE tem carácter vinculativo para os Tribunais nacionais, quando tem por objeto questões de Direito da UEuropeia.<sup>1</sup>

Como se refere no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 17-06-2015, proferido no recurso 956/13, o TJUE é uma instituição da União Europeia (art. 13.º, n.º 1, do TFUE) vinculativa, atento o princípio do precedente vinculativo, na medida em que as decisões do TJUE devem ser acatadas por todos os órgãos jurisdicionais dos Estados Membros: não só o

---

<sup>1</sup> Neste sentido tem vindo a pronunciar-se pacificamente o Supremo Tribunal Administrativo, como pode ver-se pelos seguintes acórdãos: de 25-10-2000, processo n.º 025128, publicado em Apêndice ao Diário da República de 31-11-2003, página 3757; de 7-11-2001, processo n.º 026432, publicado em Apêndice ao Diário da República de 13-10-2003, página 2602; de 7-11-2001, processo n.º 026404, publicado em Apêndice ao Diário da República de 13-10-2003, página 2593.

tribunal que reenvia fica vinculado à interpretação decidida pelo TJUE, como também, do mesmo modo e em questão idêntica, ficam vinculados todos os demais.

No caso em apreço, constata-se que o TJUE já proferiu uma decisão em que trata especificamente do tratamento em sede de IVA de montantes recebidos no âmbito de contratos que têm por objeto a prestação de serviços hoteleiros sujeitos ao IVA, designadamente o acórdão de 18-07-2007, *Société Thermale d'Eugénie-les-Bains*, processo C277/05, em que decidiu:

Os artigos 2.º, n.º 1, e 6.º, n.º 1, da Sexta Directiva 77/388, relativa à harmonização das legislações dos Estados Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, devem ser interpretados no sentido de que os montantes pagos a título de sinal no âmbito de contratos que têm por objeto a prestação de serviços hoteleiros sujeitos ao IVA, devem ser considerados, quando o cliente exerce a faculdade que lhe assiste de resolver o contrato e esses montantes são conservados pela entidade que explora um estabelecimento hoteleiro, como indemnizações fixas de rescisão pagas para reparar o prejuízo sofrido na sequência da desistência do cliente, sem nexos diretos com qualquer serviço prestado a título oneroso e, enquanto tais, não sujeitas a esse imposto. Com efeito, o pagamento de sinal por um cliente e a obrigação de a entidade que explora o estabelecimento hoteleiro não contratar com um terceiro numa medida que a impeça de respeitar o compromisso assumido para com o seu cliente não podem ser qualificados de prestações recíprocas, pois, nesse caso, a referida obrigação resulta diretamente do contrato de alojamento e não do pagamento do sinal. Assim, após uma reserva, quando a entidade que explora um estabelecimento hoteleiro fornece a prestação acordada, não faz mais do que honrar o contrato celebrado com o seu cliente, de acordo com o princípio segundo o qual os contratos devem ser cumpridos. Consequentemente, o respeito desta obrigação não pode ser qualificada como contrapartida do sinal pago.

A aplicação da jurisprudência do TJUE tem justificação reforçada, nos precisos termos em o TJUE decidiu, na medida em que foi produzida relativamente a um objeto idêntico ao que se encontra aqui em discussão, quanto às situações de cancelamento anterior à data prevista para

início da estadia dos clientes, em que a Requerente não desenvolveu qualquer atividade especificamente destinada a assegurar essa estadia.

Como resulta da fundamentação do referido acórdão do TJUE, no n.º 19, só se pode concluir pela existência de prestação de serviços, sujeita a IVA, «se existir umnexo direto entre o serviço prestado e o contravalor recebido, constituindo os montantes pagos uma contrapartida efetiva de um serviço individualizável fornecido no âmbito de uma relação jurídica em que se trocam prestações recíprocas (v., neste sentido, acórdãos de 8 de Março de 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, Colect., p. 1443, n.os 11, 12 e 16; de 3 de Março de 1994, Tolsma, C-16/93, Colect., p. I-743, n.º 14; de 21 de Março de 2002, Kennemer Golf, C-174/00, Colect., p. I-3293, n.º 39, e de 23 de Março de 2006, FCE Bank, C-210/04, Colect., p. I-2803, n.º 34)».

A esta luz, as situações de prévio cancelamento de reservas, em que foi paga previamente uma quantia que reverte para a Requerente em caso de cancelamento, aquela tem natureza de sinal, «sem nexo direto com qualquer serviço prestado a título oneroso», pelo que não é de considerar como «prestação de serviços», para efeitos a alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do CIVA.

Consequentemente, as liquidações impugnadas enfermam de erro sobre os pressupostos de direito, na medida em que tiveram por objeto faturação relativa a cancelamento antecipado de reservas.

O mesmo não sucede nos casos de não comparência dos clientes nas datas reservadas, sem cancelamento prévio, pois, como resulta da prova produzida, nestas situações a Requerente desenvolve uma atividade especificamente destinada a assegurar as condições do quarto reservado, idêntica à que desenvolve quando o cliente comparece.

Para efeitos da referida jurisprudência do TJUE, nestes casos de não comparência o montante pago é «uma contrapartida efetiva de um serviço individualizável fornecido no âmbito de uma relação jurídica em que se trocam prestações recíprocas». O pagamento tem, assim, caráter

---

remuneratório de um serviço efetivamente prestado, que é o fornecimento de um quarto preparado para a estadia.

Assim, nestas situações de não comparência dos clientes sem prévio cancelamento, está-se perante «prestações de serviços» para efeitos do artigo 1.º, n.º 1, alínea a), do CIVA, pelo que se justificava a liquidação de IVA, o que significa que é correto o entendimento adotado pela Autoridade Tributária e Aduaneira no Relatório da Inspeção Tributária.

Tal como se referiu no despacho do dia 17 de julho de 2023, o tribunal, face à abundante jurisprudência do TJUE, clara sobre estas situações, entendeu não se justificar o reenvio prejudicial.

Na verdade, se é certo que, em princípio, em conformidade com o artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, quando se suscita uma questão de interpretação e aplicação de Direito da União Europeia, os tribunais nacionais devem colocar a questão ao TJUE através de reenvio prejudicial, o TJUE entendeu, no acórdão de 06-101982, Caso Cilfit, Proc. 283/81, que, quando a lei seja clara e quando já haja um precedente na jurisprudência europeia não é necessário proceder a essa consulta. Até mesmo quando as questões em apreço não sejam estritamente idênticas (doutrina do ato aclarado) e quando a correta aplicação do Direito da União Europeia seja tão óbvia que não deixe campo para qualquer dúvida razoável no que toca à forma de resolver a questão de Direito da União Europeia suscitada (doutrina do ato claro) (idem, n.º14).

Por isso, à luz da referida jurisprudência do TJUE, as liquidações de IVA não enfermam de erro sobre os pressupostos de direito, na medida em que tiveram por objeto faturação relativa às situações de não comparência de clientes sem prévio cancelamento.

### **3.1.1. Questão da violação dos princípios do inquisitório, da cooperação e da descoberta da verdade material**

A Requerente defende, ainda relativamente às liquidações que assentam sobre a faturação a título de «no show», que a Autoridade Tributária e Aduaneira deveria ter apurado quais as

situações que são de cancelamento prévio e quais as que são de não comparência sem aviso prévio, o que entende decorrer dos princípios do inquisitório, da cooperação e da descoberta da verdade material.

Assente que decorre da jurisprudência do TJUE uma distinção entre as situações de cancelamento de reservas com antecedência e as de não comparência dos clientes sem aviso prévio, é forçoso concluir que a Autoridade Tributária e Aduaneira deveria ter diligenciado no sentido de apurar quais as situações de cada um dos tipos que estão subjacentes a cada factura a título de «no show».

O artigo 58.º da LGT enuncia o princípio do inquisitório, estabelecendo que «a administração tributária deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido».

No caso em apreço, a Requerente referiu a existência de situações dos dois tipos subjacentes à facturação a título de «no show» pelo que, sendo aplicados regimes distintos em relação a cada uma dos tipos, é manifesto que aqueles princípios dos inquisitório e da descoberta da verdade material impunham que a Administração Tributária averiguasse a que tipo de situação respeitava cada uma das faturas.

Por isso, de harmonia com o nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT, justifica-se a anulação das liquidações, nas partes em que se referem à facturação efectuada a título de «no show».

Em face desta anulação das liquidações, nas partes em que têm como pressuposto as correcções relativas à facturação por «no show», fica prejudicado, por ser inútil (artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do CPC), o conhecimento dos restantes vícios que são imputados pela Requerente, quanto a estas correcções.

---

A anulação das liquidações tem por objeto o período de janeiro a dezembro de 2018, no montante de € 9 068,39, o período de janeiro a dezembro de 2019, no montante de € 3 974,94 e o período de janeiro a outubro de 2020, no montante de € 2 032,69, tudo num total de € 15 076,02.

### **3.2. Questão da facturação dos sumos naturais à taxa intermédia de 13%**

A verba 3.1. da Lista II anexa ao CIVA estabelece 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.

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que os sumos de frutas naturais comercializados pela Requerente estão sujeitos à taxa normal de IVA, porque, em suma, a verba 3.1. da Lista II anexa ao CIVA exclui os sumos de qualquer tipo, independentemente da forma como são obtidos ou produzidos, pelo que deve ser-lhes aplicada a taxa normal.

A Requerente alega, em suma, o seguinte:

– que os sumos naturais faturados são obtidos através da trituração ou extração por compressão de uma ou mais espécies de frutos, processo em tudo similar à preparação de qualquer outra refeição servida pela Requerente, à qual se aplica a taxa intermédia de IVA de 13%;

- 
- haverá uma discrepância injustificada e arbitrária entre o tratamento dado à laranja descascada e servida como sobremesa e a laranja espremida para dar lugar ao consumo de sumo natural de laranja;
  - haverá uma onerosidade agravada para o consumidor e para o operador económico, que veria a concorrência falseada por operadores concorrentes onde o preço do produto seria mais concorrencial em virtude, exclusiva, da arbitrariedade da taxa do imposto: vg. um bar versus um snack bar, uma loja pop-up de saladas versus uma idêntica loja de sumos;
  - esta discriminação arbitrária é contrária ao regime europeu de IVA e aos tratados, regras dotadas de primado e efeito directo, viola os princípios da igualdade e capacidade tributária e falseia a concorrência.

A verba 3.1. da Lista II anexa ao CIVA inclui na lista de prestações de serviços sujeitas a taxa intermédia as «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».

À face desta redação, afigura-se inquestionável que, à face da legislação nacional, todas as prestações de serviços de bebidas que sejam sumos são excluídos da aplicação da taxa intermédia, pelo que se lhe aplica a taxa normal, que é a que se aplica quando não está prevista uma taxa reduzida, como decorre do artigo 18.º, n.º 1, do CIVA.

Assim, tendo os tribunais arbitrais que funcionam no CAAD de decidir de acordo com o direito constituído (artigo 2.º, n.º 2, do RJAT), o afastamento da sua aplicação só pode ter lugar se essa norma for inválida, designadamente por incompatibilidade com norma ou princípio de direito da União Europeia ou com a Constituição da República Portuguesa.

### **3.2.1. Questão da compatibilidade da verba 3.1. da Lista II anexa ao CIVA com o Direito da União Europeia**

O Direito da União Europeia prevalece sobre o Direito Interno, com decorre do n.º 4 do artigo 8.º da Constituição da República Portuguesa.

A Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006, estabelece no seu artigo 96.º a regra de «os Estados-Membros aplicam uma taxa normal de IVA fixada por cada Estado Membro numa percentagem do valor tributável que é idêntica para a entrega de bens e para a prestação de serviços» e no seu artigo 97.º determina que ela não pode ser inferior a 15%.

No entanto, o artigo 98.º daquela Directiva n.º 2006/112/CE estabelece que «os Estados Membros podem aplicar uma ou duas taxas reduzidas (...) apenas às entregas de bens e às prestações de serviços das categorias constantes do Anexo III», taxas essas que, nos termos do seu artigo 99.º «são fixadas numa percentagem do valor tributável que não pode ser inferior a 5 %...».

O Anexo III, para que remete o artigo 98.º da Directiva n.º 2006/112/CE, inclui, no seu ponto 12-A, os «serviços de restauração e de catering, sendo possível excluir o fornecimento de bebidas (alcoólicas ou não alcoólicas)».

O aditamento deste ponto 12-A foi efectuado pela Directiva 2009/47/CE, do Conselho, de 05-05-2009, que alterou a Directiva n.º 2006/112/CE, e foi decidido na sequência da

«Comunicação sobre outras taxas de IVA além das taxas de IVA uniformes, que a Comissão apresentou ao Parlamento Europeu e ao Conselho em 2007, (em que), concluiu que a aplicação de taxas de IVA reduzidas aos serviços fornecidos a nível local não prejudicava o bom funcionamento do mercado interno e podia, em determinadas condições, vir a ter efeitos positivos em termos de criação de emprego e de luta contra a economia paralela» (Considerando 2).

Nos Considerandos 3 e 4 desta Directiva 2009/47/CE refere-se ainda o seguinte:

(3) Considerando que, no tocante ao fornecimento de bebidas alcoólicas e/ou não alcoólicas no âmbito dos serviços de restauração e de catering, pode justificar-se dar a essas



bebidas um tratamento diferente do previsto no âmbito do fornecimento de produtos alimentares, é conveniente prever explicitamente que os Estados-Membros podem incluir ou excluir o fornecimento de bebidas alcoólicas e/ou não alcoólicas ao aplicar uma taxa reduzida ao fornecimento dos serviços de restauração e catering a que se refere o anexo III da Directiva 2006/112/CE.

(4) Por conseguinte, a Directiva 2006/112/CE deverá ser alterada de modo a permitir a aplicação de taxas reduzidas ou uma isenção, respectivamente, num número limitado de situações específicas, por razões sociais ou de saúde, e de modo a clarificar e adaptar ao progresso técnico a referência aos livros no seu anexo III.

Decorre destas normas e destes Considerandos que:

- é compatível com o Direito da União a fixação de taxas reduzidas superiores a 5% para «situações específicas», entre as quais se incluem os serviços de restauração (artigos 98.º, 99.º e ponto 12-A do Anexo III);
- foi deixado ao critério do legislador nacional definir as situações em que devem ser aplicadas taxas reduzidas, inclusivamente quanto ao fornecimento de bebidas, quer alcoólicas quer não alcoólicas;
- a aplicação dessas taxas reduzidas «não prejudicava o bom funcionamento do mercado interno», pelo que está subjacente àquele ponto 12-A o entendimento legislativo de que a aplicação de taxas reduzidas que o legislador nacional venha a fixar ou não para quaisquer serviços de restauração, dentro dos parâmetros permitidos, não se considera ter potencialidade para afectar relevantemente o princípio da livre concorrência (pois não afecta o bom funcionamento do mercado interno);
- a eventual desigualdade que derive da aplicação dessas taxas a apenas alguns serviços de restauração, tem justificação em «determinadas condições», que cabe ao legislador nacional apreciar, em que essas taxas reduzidas possam «vir a ter efeitos positivos em termos de criação de emprego e de luta contra a economia paralela»;

– sendo uma faculdade reconhecida ao legislador nacional pelo Direito da União, aquele pode utilizá-la apenas quanto a alguns serviços de restauração, designadamente, podendo ter tendo em mente, além das finalidades extrafiscais referidas, a omnipresente preocupação de não afectar desmesuradamente as receitas fiscais que está necessariamente associada a qualquer opção legislativa de redução de taxas de impostos.

Assim, o legislador nacional podia, sem violar o Direito da União, fixar taxas reduzidas para serviços de restauração, mantendo a taxa normal para os serviços de fornecimento de sumos. Ao legislar sobre esta matéria, o legislador nacional está a actuar no âmbito da discricionabilidade legislativa, que lhe foi reconhecida pelo ponto 12-A do anexo III da Directiva n.º 2006/112/CE, e dentro dos limites neste diploma definidos.

Por isso, a verba 3.1. da Lista II anexa o CIVA não é inválida por incompatibilidade com o Direito da União Europeia.

### **3.2.2. Questão da compatibilidade da verba 3.1. da Lista II anexa ao CIVA com os princípios constitucionais da igualdade, da livre concorrência e da capacidade contributiva**

Sobre esta matéria, a Requerente diz que a discriminação entre comidas e bebidas, para efeitos de aplicação das taxas de IVA, «violaria ainda os princípios constitucionais da igualdade e da capacidade tributária, ao conduzir a uma penalização fiscal maior de exteriorizações de iguais capacidades contributivas. Sem razões extrafiscais que o passam legitimar. E, em simultâneo, falseando a concorrência».

Os princípios da igualdade e da livre concorrência têm suporte constitucional, nos artigos 13.º e 81.º, alínea f) da CRP.

O princípio da tributação com base na capacidade contributiva, no âmbito dos impostos sobre o consumo, é decorrência do princípio da igualdade, pois não está especificamente previsto no

---

artigo 104.º, n.º 4, da CRP, que estabelece as directrizes constitucionais sobre este tipo de impostos.

O princípio da igualdade dos cidadãos perante a lei é estabelecido pelo art. 13.º da CRP.

Este princípio, como limite à discricionariedade legislativa, não exige o tratamento igual de todas as situações, mas, antes, implica que sejam tratados igualmente os que se encontram em situações iguais e tratados desigualmente os que se encontram em situações desiguais, de maneira a não serem criadas discriminações arbitrárias e irrazoáveis, porque carecidas de fundamento material bastante. O princípio da igualdade não proíbe que se estabeleçam distinções, mas sim, distinções desprovidas de justificação objectiva e racional.<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup> Essencialmente neste sentido, podem ver-se, entre outros, os seguintes acórdãos do Tribunal Constitucional:

- n.º 143/88, de 16-6-1988, proferido no processo n.º 319/87, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 378, página 183;
- n.º 149/88, de 29-6-1988, proferido no processo n.º 282/86, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 378, página 192;
- n.º 118/90, de 18-4-90, proferido no processo n.º 613/88, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 396, página 123;
- n.º 169/90, e 30-5-1990, proferido no processo n.º 1/89, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 397, página 90;
- n.º 186/90, de 6-6-1990, proferido no processo n.º 533/88, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 398, página 81;
- n.º 155/92, de 23-4-1992, proferido no processo n.º 204/90, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 416, página 295;
- n.º 335/94, de 20-4-1994, proferido no processo n.º 61/93, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 436, página 129;
- n.º 468/96, de 14-3-1996, proferido no processo n.º 87/95, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 455, página 152;
- n.º 1057/96, de 16-10-1996, proferido no processo n.º 347/91, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 460, página 284;

No que concerne à tributação em IVA, que é um imposto em que prevalece o Direito da União, como se referiu, não pode deixar de terem-se presentes, com relevo primacial, as valorações da legislação europeia, que se sobrepõem às que se possam fazer a nível do direito interno, no caso de serem incompatíveis, por força da primazia que àquela legislação é reconhecida pelo n.º 4 do artigo 8.º da CRP.

Desta perspectiva, o facto de no referido Considerando 3 da Directiva 2009/47/CE se dizer que «no tocante ao fornecimento de bebidas alcoólicas e/ou não alcoólicas no âmbito dos serviços de restauração e de catering, pode justificar-se dar a essas bebidas um tratamento diferente do previsto no âmbito do fornecimento de produtos alimentares» e o facto de expressamente se autorizar no ponto 12-A, que aquela Directiva aditou à Directiva n.º 2006/112/CE, que os Estados-Membros não dêem ao fornecimento de bebidas o mesmo tratamento que for dado aos restantes serviços de restauração não deixam margem para dúvidas de que, para este efeito, as situações de fornecimento de comidas não tem necessariamente de considerar-se idênticas às de fornecimento de bebidas, de qualquer tipo, mesmo que estas sejam preparadas com base em frutos que também podem ser objecto de prestação de serviços de restauração sendo fornecidos como comida.

Por isso, desde logo, quanto a serviços de fornecimento de comidas e serviços de fornecimento de bebidas, não se estando perante situações que devam considerar-se iguais, a previsão legislativa nacional de regime diferentes, a nível da tributação em IVA, não envolve necessariamente violação do princípio da igualdade.

Por outro lado, os princípios da igualdade e da tributação com base na capacidade contributiva, não têm valor absoluto, não havendo obstáculo constitucional a que o seu alcance seja limitado

---

– n.º 128/99, de 3-3-1999, proferido no processo n.º 140/97, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 485, página 26.

tendo em vista a prossecução de outros valores constitucionalmente protegidos, como sucede, nomeadamente, com a generalidade das situações em que são concedidos benefícios fiscais, que são, por definição, situações com «carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem» (artigo 2.º, n.º 1, do Estatuto dos Benefícios Fiscais).

Neste caso, os interesses extrafiscais que podem ser prosseguidos com as taxas reduzidas de IVA na restauração, são, pelo menos, os interesses da «criação de emprego e de luta contra a economia paralela», indicados no Considerando 2 da referida Directiva 2009/47/CE, podendo ser favorecidos pela introdução de taxas reduzidas em serviços de restauração.

Em matéria de benefícios fiscais, qualificação se se aplica às reduções de taxas, nos termos do n.º 2 do referido artigo 2.º do EBF não é de equacionar a violação dos princípios da igualdade e da tributação da capacidade contributiva quanto à distinção entre as situações a que se aplica a regulamentação geral e aquelas a que se aplica a tributação privilegiada, pois a diferença de tributação não pode considera-se arbitrária, já que encontra justificação na prossecução daqueles interesses extrafiscais. Aliás, neste caso, os interesses extrafiscais referidos são também interesses protegidos constitucionalmente, pois a criação de emprego tem suporte na alínea a) do n.º 2 do artigo 58.º da CRP e a economia paralela potencia situações de evasão fiscal, que implicam violação dos princípios da igualdade e da tributação com base na capacidade contributiva.

Por outro lado, a deliberação pelos órgãos legislativos dos Estados-Membros dos tipos de serviços previstos no ponto 12-A do anexo III à Directiva n.º 2006/112/CE que beneficiarão ou não de taxas reduzidas tem de ponderar também a sua praticabilidade, designadamente tendo em conta as consequências orçamentais negativas que advêm da despesa fiscal que qualquer benefício implica (artigo 2.º, n.º 3, do EBF), pelo que sem conhecimento dessas consequências não se pode concluir pela falta de justificação para afastar a prestação de serviços de restauração do âmbito do benefício fiscal, n que concerne aos sumos.

Por isso, não se pode considerar inconstitucional o tratamento diverso em sede de taxas de IVA que é dado à fruta fornecida em serviços de restauração como comida e como bebida.

Improcede, assim, o pedido de pronúncia arbitral quanto à questão da tributação dos sumos.

### **3.3. Questão da faturação dos pequenos-almoços à taxa intermédia de 13%**

A Requerente efetuou a faturação de pequenos-almoços separados do alojamento e brunchs sem a discriminação dos bens incluídos (comidas e bebidas), aplicando a taxa de IVA de 13%. A AT entendeu que deveria ter sido aplicada a taxa de 23%, pelo que efectuou as liquidações correspondentes à diferença de taxas, nos valores de € 2 731,48, quanto ao ano de 2018, € 4.500,37, quanto ao ano de 2019 e € 1 048,94 quanto ao ano de 2020, tudo num total de € 8 280,79.

#### **3.3.1. Pequenos-almoços**

A Lista II anexa ao CIVA indica os bens e serviços sujeitos à taxa intermédia de IVA.

A Autoridade Tributária e Aduaneira baseou a correcção na regra prevista na verba 3.1 da Lista II anexa ao CIVA que estabelece 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 efectuada aquela repartição, é aplicável a taxa mais elevada à totalidade do serviço.

A Requerente efectuou a facturação dos pequenos-almoços separados do alojamento à taxa intermédia, com base na 1.<sup>a</sup> parte desta regra.

A Requerente imputa às liquidações referentes a esta correcção vício de erro de fundamentação por erro de fundamentação, porque «os pequenos-almoços servidos sob a designação “Pequeno Almoço Executivo” e “Pequeno Almoço Buffet” não incluem qualquer bem dos que estão expressamente excluídos da verba 3.1, da Lista II, anexa ao Código do IVA, como sejam bebidas alcoólicas, refrigerantes, sumos, néctares ou águas gaseificadas ou adicionadas de gás carbónico ou outras substâncias». Por outro lado, as bebidas «são faturadas separadamente e é liquidado IVA nos termos gerais, ou a bebida é servida ao cliente como oferta», como é adequado num «serviço de excelência envolve a dispensa de variadas cortesias aos clientes, como sejam a oferta de bebidas, usualmente, não incluídas nos pequenos-almoços».

A Autoridade Tributária e Aduaneira, por seu lado, sustenta argumentação em sentido contrário.

A prestação de serviços de alimentação e bebidas está, em geral, sujeita à taxa intermédia, com exclusão das bebidas alcoólicas, refrigerantes, sumos, néctares e águas gaseificadas ou adicionadas de gás carbónico ou outras substâncias.

No entanto, «quando o serviço incorpore elementos sujeitos a taxas distintas para o qual é fixado um preço único» (situação prevista na 2.<sup>a</sup> parte da referida verba 3.1.) e o valor tributável não seja repartido pelas várias taxas, «é aplicável a taxa mais elevada à totalidade do serviço» (parte final da verba 3.1.).

Fora desses casos em que está fixado um preço único para um serviço que incorpora elementos sujeitos a taxas distintas, só pode ser aplicada a taxa normal à prestação de serviços de alimentação e bebidas, nas situações em que tenham sido efectivamente consumidas bebidas daqueles tipos e apenas quanto ao valor destas.

Resulta da prova produzida que os pequenos-almoços têm preços fixos e que neles se incluem sumos de frutas e outras bebidas, nos casos em que tal é solicitado pelos clientes.

---

A Requerente reconhece que «quando estas bebidas são servidas aos clientes dos pequenos-almoços, uma de duas situações pode ocorrer: as mesmas são faturadas separadamente e é liquidado IVA nos termos gerais, ou a bebida é servida ao cliente como oferta».

No entanto, a Requerente não apresentou qualquer prova de tenha ocorrido qualquer facturação separada de quaisquer bebidas em pequenos-almoços, o que leva a presumir, à face das regras da experiência, que devem ser aplicadas na apreciação da prova pelos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, nos termos do artigo 16.º, alínea e) do RJAT, que não houve facturação separada de bebidas consumidas em pequenos-almoços e que, por isso, o seu valor está incluído no preço global do serviço.

Perante essa incontornável realidade de inclusão de bebidas sujeitas à taxa normal num serviço de restauração para que é fixado um preço único, que é a situação expressamente prevista na 2.ª parte da verba 3.1. da Lista II anexa ao CIVA, é irrelevante a alegada designação de «ofertas» que a Requerente diz dar ao fornecimento de bebidas ou a hipotética intenção com que as fornece, pois, no âmbito do direito tributário, deve-se atender primordialmente à «substância económica dos factos tributários» (artigo 11.º, n.º 3, da LGT) e a realidade económica é a de que se está perante um serviço de restauração para que foi estabelecido um preço fixo em que se incluem essas «ofertas» de bebidas, pois não há pagamento autónomo.

Desta perspectiva, é irrelevante que não tenham sido apuradas as situações em que ocorreu efectivamente consumo de bebidas dos tipos sujeitos à taxa normal, pois o que releva para afastar a aplicação da taxa intermédia é a inclusão do valor dessas bebidas sujeitas a taxa normal no preço fixo do serviço, o único que é cobrado a cada cliente pelo serviço global de excelência que é prestado.

Por isso, não implica violação dos princípios do inquisitório e da descoberta da verdade material o não apuramento das situações em que ocorreu ou não efectivamente consumo dessas bebidas, pois o que releva para efeito da verba 3.1. é a inclusão do valor do fornecimento de bebidas dos tipos referidos no preço fixo, que é cobrado independentemente das comidas e bebidas que forem consumidas por cada cliente.



---

Esta questão é de interpretação de uma norma de direito interno pelo que não se justifica o reenvio prejudicial que a Requerente sugere nas suas alegações, em que, aliás, não indica qualquer norma de Direito de União Europeia que entenda carecer de interpretação.

De resto, a possibilidade de os Estados-Membros aplicarem uma ou duas taxas reduzidas relativamente a «serviços de restauração e de catering, sendo possível excluir o fornecimento de bebidas (alcoólicas e/ou não alcoólicas)» está expressamente prevista no artigo 98.º da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006, e no n.º 12-A da lista que consta do seu Anexo III, sendo matéria em que não é estabelecida vinculação dos Estados Membros, quanto à escolha dos serviços desse tipo que beneficiam de taxas reduzidas, pelo que é clara a compatibilidade das opções formuladas no ponto 3.1. com o Direito da União Europeia.

### **3.3.3. Questões de inconstitucionalidade relativas aos pequenos-almoços**

A Requerente suscita ainda a questão da inconstitucionalidade a verba 3.1 da lista II anexa ao Código do IVA, na interpretação que a Autoridade Tributária e Aduaneira dela fez, por entender que é incompatível com o princípio da proporcionalidade, ínsito no artigo 18.ª, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa, na medida em que, admitindo-se que há bens incluídos nos pequenos-almoços excluídos da taxa intermédia de 13%, os mesmos teriam uma relevância irrisória no total do serviço, mas determinariam a alteração montante do imposto em 10 pontos percentuais.

Não está quantificada, nem mesmo pela Requerente, a relevância das bebidas no âmbito da faturação relativa aos pequenos-almoços, pelo que, à face da prova produzida, não há fundamento para afirmar que essa relevância é irrisória.

De qualquer forma, as questões de violação do princípio da igualdade e do seu corolário que é o princípio da proporcionalidade, devem ser equacionadas tendo em mente a ponderação de outros valores, designadamente a praticabilidade que importa assegurar na cobrança de impostos e a necessidade de assegurar a possibilidade controle de situações de evasão fiscal, que afectam as receitas fiscais, de importância fundamental no funcionamento geral do Estado.

Sob este prisma, a questão que se coloca é a de saber se a exigência de faturação que esclareça quais os elementos incorporados num serviço que é fornecido com um preço único é ou não justificada.

Afigura-se que essa exigência não é injustificada, pois é necessária para assegurar com eficiência o controle pela Administração Tributária do cumprimento das regras de tributação em IVA, e nem sequer é apreciavelmente onerosa para as empresas que prestam, serviços de hotelaria, uma vez que, estando-se perante um tipo de serviços por um preço único fixo, bastar-lhes-á esclarecer genericamente, nas facturas emitidas através dos programas informáticos de faturação certificados que são legalmente obrigadas a usar, quais as taxas aplicáveis a cada um dos elementos incluídos no serviço prestado.

Desta perspectiva, sendo fácil e simples para as empresas que prestam serviços de hotelaria por preço fixo fornecer tais esclarecimentos nas facturas que emitem, não se afigura desproporcionada a aplicação da taxa normal, que é uma consequência adequada para situações em que os contribuintes não esclarecem na faturação que quais são os elementos que integram esse serviço que beneficiam de uma taxa reduzida.

Por isso, não se considera inconstitucional a 2.<sup>a</sup> parte da verba 3.1. da Lista II anexa ao CIVA, na interpretação efectuada pela Administração Tributária, que é a que decorre linearmente do seu teor literal.

#### **3.3.4. Conclusão relativamente às correções relativas a pequenos-almoços**

Como decorre do exposto, improcede o pedido de pronúncia arbitral quanto às correções relativas a pequenos-almoços.

### **3.4. Juros compensatórios**

---

As liquidações de juros compensatórios têm como pressuposto as respectivas liquidações de IVA (artigo 35.º, n.º 8, da LGT), pelo que enfermam dos mesmos vícios que afectam estas, justificando-se também a sua anulação, nas partes em que estas liquidações devem ser anuladas.

#### **4. Restituição de quantia paga indevidamente e juros indemnizatórios**

No dia 14 de outubro de 2021, a Requerente pagou as quantias liquidadas e pede o seu reembolso, acrescido dos juros indemnizatórios.

De harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, «restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito», o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT] que estabelece, que « A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei».

Embora o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão «declaração de ilegalidade» para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que, em processo de impugnação judicial, são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira

directriz, que «o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária».

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que

«são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido» e do artigo 61.º, n.º 4, do CPPT (na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), que «se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea».

Assim, o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, ao dizer que «é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário», deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

Como o pagamento de juros indemnizatórios depende de existir quantia a reembolsar, insere-se no âmbito das competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD apreciar se há direito a reembolso e em que medida.

Cumpra, assim, apreciar os pedidos de restituição da quantia paga acrescida de juros indemnizatórios.

#### **4.1. Reembolso de quantias pagas**

Na sequência da anulação parcial da liquidação, a Requerente tem direito a ser reembolsada das quantias indevidamente suportadas, que são as partes das liquidações de IVA que têm como

pressupostos as correcções relativas a «no shows», bem como as respectivas liquidações de juros compensatórios nas partes correspondentes a essas correcções.

A quantia paga relativamente às liquidações de IVA na parte que se reporta a «no shows» é de € 15.076,02, pelo que a Requerente tem direito a ser reembolsada desta quantia, além do correspondentes juros compensatórios, que deverá ser determinado em execução do presente acórdão, nos termos do artigo 609.º, n.º 2, do CPC, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

#### **4.2. Juros indemnizatórios**

No que concerne ao direito a juros indemnizatórios, é regulado no artigo 43.º da LGT, que estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

##### Artigo 43.º

###### Pagamento indevido da prestação tributária

1– São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

2– Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.

No caso em apreço, conclui-se que, quanto às partes das liquidações que têm como pressupostos as correcções relativas a «no shows» há erros nas liquidações imputáveis aos serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira, pois foi esta que as elaborou por sua iniciativa. Os juros

---

indemnizatórios devem ser contados, quanto a cada liquidação, da data em que foi efetuado o respetivo pagamento, até integral reembolso do montante pago em excesso, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

## **5. Decisão**

De harmonia com o exposto, decide este Tribunal Arbitral Singular:

- a) Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Anular parcialmente as seguintes liquidações de IVA e juros compensatórios, nas partes em que têm como pressupostos as correcções relativas a «no shows»:
  - n.º 202..., relativa ao período 2018/11;
  - n.º 2021..., relativa ao período 2019/08;
  - n.º 2021..., relativa ao período 2019/09;
  - n.º 2021..., relativa ao período 2019/10;
  - n.º 2021..., relativa ao período 2019/12;
- c) Julgar parcialmente procedente o pedido de reembolso de quantias pagas e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar à Requerente a quantia de € 15.076,02, além da quantia correspondente de juros compensatórios que foram liquidados relativamente a este valor, que deverá ser apurada em execução da presente decisão;
- d) Julgar parcialmente procedente o pedido de juros indemnizatórios e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagá-los à Requerente nos termos referidos no ponto 4 desta decisão;

e) Absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira dos pedidos nas partes restantes.

## **6. Valor do processo**

De harmonia com o disposto nos artigos 306.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 € 24 053,19.

## **7. Custas**

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 1.530,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, na percentagem de 40,5% a cargo da Requerente, e 59,5%, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 03 de dezembro de 2023

O Árbitro Singular

(Paulo Lourenço)