

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 152/2025-T

Tema: IVA - prestações de serviços efetuadas por organismos sem finalidade lucrativa (art.º 9.º, al. 19.º do CIVA).

- não consideração do direito à dedução em liquidações oficiosas.

SUMÁRIO.

- Não estão abrangidas pela isenção prevista na al. 19) do art.º 9º do CIVA prestações individualizadas de serviços efetuadas por uma associação sem fins lucrativos, titular de um clube náutico, a alguns dos seus associados (prestações de serviços relativas à amarração de embarcações de recreio propriedade desses associados), mesmo que a respetiva contraprestação assuma a forma do pagamento de uma “quota suplementar” e/ou “quota de manutenção”.

- Ao proceder a uma liquidação oficiosa, incumbe à AT proceder à quantificação, tanto quanto possível exata, da matéria coletável sobre que vai incidir o imposto.

. Incidindo o IVA devido por cada sujeito passivo sobre o valor por ele acrescentado, indiretamente determinado, a não consideração pela AT da existência do direito à dedução resultou no apuramento de um imposto sobre o volume das vendas omitidas, ou seja, na exigência de um imposto de montante superior ao que resultaria da correta aplicação das normas legais.

DECISÃO ARBITRAL

A..., NIPC ..., com sede na ..., ...-... Faro, veio, nos termos legais, requerer a constituição de tribunal arbitral.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira.

I. RELATÓRIO

a) O Pedido

A Requerente pede a anulação das liquidações adicionais de IVA referentes aos exercícios de 2019¹, 2020², 2021³ e 2022⁴.

¹ Liquidação n.º 2023..., referente ao período 2019-01, no valor de € 12 642,84 e respetivos juros compensatórios no valor de € 2 390,01, liquidação n.º 2023..., referente ao período 2019-02, no valor de € 1 367,12 e respetivos juros compensatórios no valor de € 253,94, liquidação n.º 2023..., referente ao período 2019-03, no valor de € 1 366,81 e respetivos juros compensatórios no valor de € 249,39, liquidação n.º 2023..., referente ao período 2019-04, no valor de € 11 203,08 e respetivos juros compensatórios no valor de € 2 004,89, liquidação n.º 2023..., referente ao período 2019-05, no valor de € 73 208,10 e respetivos juros compensatórios no valor de € 12 868,57, liquidação n.º 2023..., referente ao período 2019-06, no valor de € 32 681,35 e respetivos juros compensatórios no valor de € 5 626,56, liquidação n.º 2023..., referente ao período 2019-07, no valor de € 20 095,14 e respetivos juros compensatórios no valor de € 3 395,80, liquidação n.º 2023..., referente ao período 2019-08, no valor de € 5 597,06 e respetivos juros compensatórios no valor de € 924,35, liquidação n.º 2023..., referente ao período 2019-09, no valor de € 3 049,04 e respetivos juros compensatórios no valor de € 493,19, liquidação n.º 2023..., referente ao período 2019-10, no valor de € 11 978,41 e respetivos juros compensatórios no valor de € 1 896,85, liquidação n.º 2023..., referente ao período 2019-11, no valor de € 1 570,41 e respetivos juros compensatórios no valor de € 243,52 e liquidação n.º 2023..., referente ao período 2019-12, no valor de € 3 008,87 e respetivos juros compensatórios no valor de € 455,69.

² Liquidação n.º 2023..., referente ao período 2020-01, no valor de € 13 880,55 e respetivos juros compensatórios no valor de € 2 059,63, liquidação n.º 2023..., referente ao período 2020-02, no valor de € 2 257,63 e respetivos juros compensatórios no valor de € 265,71, liquidação n.º 2023..., referente ao período 2020-03, no valor de € 1 319,60 e respetivos juros compensatórios no valor de € 155,31, liquidação n.º 2023..., referente ao período 2020-04, no valor de € 10 960,76 e respetivos juros compensatórios no valor de € 1 505,07, liquidação n.º 2023..., referente ao período 2020-05, no valor de € 3 765,64 e respetivos juros compensatórios no valor de € 503,87, liquidação n.º 2023..., referente ao período 2020-06, no valor de € 4 434,22 e respetivos juros compensatórios no valor de € 579,24, liquidação n.º 2023..., referente ao período 2020-07, no valor de € 13 185,92 e respetivos juros compensatórios no valor de € 1 677,67, liquidação n.º 2023..., referente ao período 2020-08, no valor de € 2 491,27 e respetivos juros compensatórios no valor de € 311,51, liquidação n.º 2023..., referente ao período 2020-09, no valor de € 2 487,99 e respetivos juros compensatórios no valor de € 299,91, liquidação n.º 2023..., referente ao período 2020-10, no valor de € 11 450,07 e respetivos juros compensatórios no valor de € 1 338,87, liquidação n.º 2023..., referente ao período 2020-11, no valor de € 1 585,72 e respetivos juros compensatórios no valor de € 180,55 e liquidação n.º 2023..., referente ao período 2020-12, no valor de € 2 174,57 e respetivos juros compensatórios no valor de € 239,26.

³ Liquidação n.º 2023..., referente ao período 2021-01, no valor de € 12 829,52 e respetivos juros compensatórios no valor de € 1 384,88, liquidação n.º 2023..., referente ao período 2021-02, no valor de € 754,40 e respetivos juros compensatórios no valor de € 78,78, liquidação n.º 2023..., referente ao período 2021-03, no valor de € 982,28 e respetivos juros compensatórios no valor de € 99,46, liquidação n.º 2023..., referente ao período 2021-04, no valor de € 12 170,46 e respetivos juros compensatórios no valor de € 1 191,03, liquidação n.º 2023..., referente ao período 2021-05, no valor de € 5 598,99 e respetivos juros compensatórios no valor de € 528,91, liquidação n.º 2023..., referente ao período 2021-06, no valor de € 6 247,69 e respetivos juros compensatórios no valor de € 561,43, liquidação n.º 2023..., referente ao período 2021-07, no valor de € 20 897,71 e respetivos juros compensatórios no valor de € 1 829,83, liquidação n.º 2023..., referente ao período 2021-08, no valor de € 2 587,55 e respetivos juros compensatórios no valor de € 218,63, liquidação n.º 2023..., referente ao período 2021-09, no valor de € 2 320,14 e respetivos juros compensatórios no valor de € 186,88, liquidação n.º 2023..., referente ao período 2021-10, no valor de € 11 479,96 e respetivos juros compensatórios no valor de € 886,94, liquidação n.º 2023..., referente ao período 2021-11, no valor de € 1 446,79 e respetivos juros compensatórios no valor de € 107,65 e liquidação n.º 2023..., referente ao período 2021-12, no valor de € 2 154,83 e respetivos juros compensatórios no valor de € 153,02.

⁴ Liquidação n.º 2023..., referente ao período 2022-01, no valor de € 14 087,47 e respetivos juros compensatórios no valor de € 957,17, liquidação n.º 2023..., referente ao período 2022-02, no valor de € 2 687,43 e respetivos juros compensatórios no valor de € 173,17, liquidação n.º 2023..., referente ao período 2022-03, no valor de € 2 426,58 e respetivos juros compensatórios no valor de € 148,65, liquidação n.º 2023..., referente ao período 2022-04, no

b) O litígio

A AT considera que as importâncias pagas pelos sócios do Requerente a título de “quotas suplementares” e/ou “quotas de manutenção” estão sujeitas e não isentas de IVA por corresponderem a contraprestações de serviços individualizados.

Por seu lado, a Requerente entende que tais importâncias estão abrangidas pela isenção prevista na alínea b) do artigo 9.º do Código do IVA.

O Requerente invoca ainda:

- a falta de fundamentação dos RIT's, entendendo que o deles constante não permite descortinar os factos através dos quais os SIT extraíram as suas conclusões.
- que as liquidações impugnadas padecem de vício procedimental, visto que a AT apurou o montante de imposto considerado em falta sem ter considerado o direito à dedução que assistia à Requerente;
- que as correções efetuadas violam o princípio da neutralidade, bem como o artigo 49.º do Código do IVA, na medida em que a AT está a exigir um valor de IVA que não foi cobrado aos associados da Requerente.

A AT, na sua resposta, conclui pela legalidade das liquidações impugnadas, rebatendo cada um dos argumentos da Requerente.

Adiante se analisarão cada um destes temas e se referirão, no necessário, os argumentos de ambas as partes.

c) Tramitação processual

O pedido foi aceite em 14/02/2025.

valor de € 15 719,61 e respetivos juros compensatórios no valor de € 906,13, liquidação n.º 2023..., referente ao período 2022-05, no valor de € 33 304,15 e respetivos juros compensatórios no valor de € 1 817,58, liquidação n.º 2023..., referente ao período 2022-06, no valor de € 31 703,10 e respetivos juros compensatórios no valor de € 1 580,81, liquidação n.º 2023..., referente ao período 2022-07, no valor de € 18 361,35 e respetivos juros compensatórios no valor de € 875,30, liquidação n.º 2023..., referente ao período 2022-08, no valor de € 4 057,19 e respetivos juros compensatórios no valor de € 180,51, liquidação n.º 2023..., referente ao período 2022-09, no valor de € 5 135,38 e respetivos juros compensatórios no valor de € 211,04, liquidação n.º 2023..., referente ao período 2022-10, no valor de € 11 872,20 e respetivos juros compensatórios no valor de € 447,56, liquidação n.º 2023..., referente ao período 2022-11, no valor de € 2 860,21 e respetivos juros compensatórios no valor de € 98,42 e liquidação n.º 2023..., referente ao período 2022-12, no valor de € 2 853,91 e respetivos juros compensatórios no valor de € 87,88.

Os árbitros foram nomeados pelo Conselho Deontológico do CAAD, aceitaram as nomeações, as quais não foram objeto de oposição.

O tribunal arbitral ficou constituído em 23/04/2025.

A Requerida apresentou resposta e juntou o PA.

Em 18/09/2025 foram ouvidas as testemunhas arroladas. Com o acordo das partes, foi prescindida a produção de alegações.

d) Saneamento

O processo não enferma de nulidades ou irregularidades. Não foram alegadas nem detetadas questões suscetíveis de obstar ao conhecimento do mérito

II. PROVA

II.1- Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

- a) O Requerente é uma associação de direito privado sem fins lucrativos com estatuto de utilidade pública, que tem por objeto, entre outros, fomentar, desenvolver e organizar a prática dos desportos náuticos, recreativos ou de rendimento, para tal administrando e gerindo estruturas e equipamentos de apoio à formação e prática dos desportos náuticos de recreio ou de rendimento e da náutica de recreio.
- b) De acordo com o n.º 1 do artigo 4º do Regulamento Geral Interno do Requerente, a admissão e a manutenção da qualidade de associado implicam o pagamento de uma joia e de uma quota mensal.
- c) O Requerente celebrou com a B..., S.A., um protocolo no âmbito do qual esta conferiu aquele o direito de explorar, em regime de serviço público, uma área do domínio público hídrico no porto de recreio de Faro.
- e) Nessa área existem estruturas destinadas à amarração de embarcações, por cuja manutenção e exploração o Requerente é responsável.

- f) Pelo menos parte das embarcações aí amarradas são propriedade de (alguns) associados da Requerente, sendo, pelo menos na maioria dos casos, por estes usados para recreio.
- g) A Requerente presta aos proprietários e utentes de tais embarcações diversos serviços, para além da manutenção dos ancoradouros, como sejam fornecimento de água e luz e de transbordo (de e para o cais), quando as embarcações estejam amarradas em poitas, colocadas pelo Requerente.
- h) A Requerente presta ainda aos proprietários de embarcações, seus associados, outros serviços, como sejam a utilização de uma grua para colocação/retirada das embarcações da água, estacionamento a seco, serviços de lavagem, pintura e reboque.
- i) Os serviços de amarração e outros com ela conexos são remunerados pelos associados proprietários das embarcações em causa, os quais, para além do pagamento da quota ordinária referida em b), estão obrigados ao pagamento de importância acrescidas, variáveis consoante os tipos de embarcações, designadas por “quota suplementar” e/ou “quota de manutenção”.
- j) Estes pagamentos constituem parte muito significativa dos rendimentos do Requerente, sendo que o seu montante excede os custos diretos implicados pelos serviços em causa.
- k) Tal lucro tem permitido não só conservar e melhorar as instalações do Requerente como adquirir equipamento e materiais desportivos, desenvolver e ampliar a sua atividade de promoção da prática desportiva e levar a cabo programas e atividades dirigidos à comunidade, muitas vezes em colaboração com outras associações/entidades.
- l) O Requerente foi sujeito a ações inspetivas, das quais resultaram as liquidações que ora impugna⁵.
- m) O essencial da fundamentação das liquidações impugnadas, tal como consta dos RIT's, é o seguinte: *Ora a Quota Suplementar e a Quota Manutenção, nada mais são do que as contrapartidas financeiras pagas pelos serviços acessórios, referentes à amarração aos pontões e respetiva manutenção, de embarcações (barcos e motas de água) de sócios ou de não sócios, que nada têm a ver com as Quotas Ordinárias que todos os sócios estão sujeitos, sendo que se tratam de um serviço que claramente extravasa a*

⁵ Cada inspeção abrangeu um ano (cfr. nota 1). Como os relatórios que fundamentam as liquidações são exatamente iguais, salvo no tocante aos períodos a que se referem e aos valores em causa em cada período, a análise fundamentadora desta decisão arbitral será feita como se de uma só inspeção se tratasse.

quota ordinária fixada. Mais, dado que são prestações de serviços efetuadas no interesse individual de quem usa os pontões de amarração, afastam-se da realização no interesse coletivo dos associados (dado que nem todos pagam e nem todos beneficiam), tratando-se por isso, de pagamentos adicionais (suplementares), efetuados, para além das quotas ordinárias fixadas, aos quais deram o nome de Quota Suplementar e Quota Manutenção. Como tal, não são passíveis de beneficiar da isenção do n.º 19 do artigo 9.º do CIVA, nem de qualquer outra isenção prevista no artigo 9.º do CIVA (...).

- n) O Requerente deduziu reclamação graciosa contra os atos de liquidação de IRC que ora impugna, reclamação que mereceu despacho de indeferimento.

Estes factos constam da documentação junta aos autos, nomeadamente dos RIT's, não tendo originado qualquer controvérsia entre as partes.

As audições do depoente e da testemunha, que no entender do tribunal falaram com verdade e conhecimento direto da realidade, incidindo sobre factos instrumentais, foram úteis pois permitiram ao tribunal aperceber melhor a realidade em causa.

III. O DIREITO

a) Falta de fundamentação

Começaremos pela análise deste vício pois a sua existência implicaria, sem mais, a procedência da ação.

Diz o Requerente:

Para suportar as correções aqui em causa a AT, na sua fundamentação, também refere o seguinte: «*Mais, dado que são prestações de serviços efetuadas no interesse individual de quem usa os pontões de amarração, afastam-se da realização no interesse coletivo dos associados (dado que nem todos pagam e nem todos beneficiam) ...*»

Analizando todos os Relatórios de Inspeção, não é possível perceber quais as razões pelas quais a AT conclui que a Quota Suplementar e a Quota Manutenção “afastam-se da realização no interesse coletivo dos associados (dado que nem todos pagam e nem todos beneficiam)”.

Na verdade, o RIT, além de não identificar quais os sócios que pagam e os que beneficiam, não contém qualquer indicação da utilização dada à Quota Suplementar e à Quota Manutenção

que lhe permitisse concluir que as mesmas se afastam da realização no interesse coletivo dos associados.

Diz a Requerida, transcrevendo da decisão da reclamação graciosa:

Nos referidos relatórios de inspeção, não se viu necessidade de concretizar quais os sócios que não pagam “Quota Suplementar” e “Quota de Manutenção”, não beneficiando, individualmente, do serviço prestado. Tal não foi feito, com intuito de obscurecer a fundamentação, mas sim, pelo simples facto de que, o s.p. é conhecedor do seu sistema de faturação e sabe perfeitamente quais são os associados que têm, ou não, embarcação amarrada na doca de recreio que explora, tal como sabe, quem são os clientes, que não sendo associados, também usam a referida instalação para o mesmo efeito.

(...) uma coisa é a prestação do serviço e a quem esta se destina, ou seja, no interesse exclusivo do utilizador. Outra coisa, que não se contesta, é a utilização da receita nos fins da associação. Portanto, obviamente, os Relatórios de Inspeção, nada referem acerca da utilização das receitas por parte da associação, caso contrário, conforme já referido, se estivesse em causa a aplicação dos ganhos ou das receitas do organismo sem finalidade lucrativa, a análise teria de ser feita na perspetiva de verificar se o GNCF reunia, ou não, os pressupostos elencados no artigo 10.º do CIVA, o que não foi manifestamente o caso.

Apreciando:

Começamos por salientar que o Requerente se insurge quanto à fundamentação, alegando a sua insuficiência, apenas no tocante à abrangência pela isenção de IVA das operações em causa e não relativamente à quantificação do imposto devido, tema que também questiona, mas com diferentes argumentos).

Relativamente à (não) isenção de imposto, o relevante é a identificação dos tipos de operações em causa (amarração e outros serviços) relativas— apenas— a associados proprietários de embarcações. O que foi feito nos RIT's e não é posto em causa pelo Requerente.

A individualização dos beneficiários de tais serviços não assume, relativamente à questão da abrangência da isenção, qualquer relevância, como bem sustenta a Requerida.

Como também bem assinala a Requerida, a Requerente parece confundir o que está em causa (as prestações de serviços que dão origem ao pagamento das quotas “suplementares” e de

“manutenção”) com o destino dos rendimentos assim obtidos. A origem dos rendimentos aparece claramente afirmada nos RIT’s como correspondendo ao pagamento de prestações individualizadas de que só alguns associados (os proprietários de embarcações) beneficiam, em diferente medida, consoante o tipo de embarcação e demais serviços prestados pela Requerente a que cada um recorre. O facto de tais rendimentos serem utilizados no financiamento das atividades da Requerente, de que beneficiam todos os seus associados (e a comunidade em geral) nunca foi posto em causa.

No mais, os RIT’s são suficientemente claros, permitindo perfeitamente compreender as razões em que a AT se louvou para decidir como decidiu, como, desde logo, demonstra o teor da petição inicial.

Improcede, pois, este argumento.

b) Isenção de IVA

O art.º 9.º. al. 8) do CIVA, no qual a Requerente se louva, dispõe que *estão isentas as prestações de serviços efetuadas por organismos sem finalidade lucrativa que explorem estabelecimentos ou instalações destinadas à prática de atividades artísticas, desportivas, recreativas e de educação física a pessoas que pratiquem essas atividades*.

Cremos que a factualidade em causa não se enquadra na hipótese desta norma, pois não estão em causa prestações de serviços *a pessoas que pratiquem essas atividades* (no caso, atividades desportivas).

Como ficou dado por provado, os serviços que implicam o pagamento das chamadas quotas “suplementar” e de “manutenção” são prestados a proprietários de embarcações de recreio que normalmente as usam para seu lazer pessoal, eventualmente na companhia de familiares e amigos. Parece-nos consensual afirmar que “passear de barco” não consubstancia uma atividade desportiva.

A isenção invocada pelo Requerente, a existir, seria de enquadrar na alínea 19) de tal artigo 9º do CIVA, que dispõe que estão isentas de IVA *as prestações de serviços e as transmissões de bens com elas conexas efetuadas no interesse coletivo dos seus associados por organismos sem finalidade lucrativa, desde que esses organismos prossigam objetivos de natureza política, sindical, religiosa, humanitária, filantrópica, recreativa, desportiva, cultural, cívica ou de*

representação de interesses económicos e a única contraprestação seja uma quota fixada nos termos dos estatutos.

É, aliás, esta a norma em que a AT se louva nos RIT's.

Assinalamos que não cabe a este tribunal apreciar se a Requerente preenche o conceito de *organismo sem finalidade lucrativa*, tal como definido no art.º 10.º do CIVA, por tal questão não ter sido suscitada na fundamentação das liquidações impugnadas. Também não se apreciará a questão de saber se as quotas em causa estão ou não previstas nos estatutos da Requerente pois, muito embora a questão seja aflorada no RIT's, o certo é que tal não surge como fundamento das liquidações impugnadas.

Diz a Requerida nos RIT's que fundamentam as liquidações impugnadas:

Ora a Quota Suplementar e a Quota Manutenção, nada mais são do que as contrapartidas financeiras pagas pelos serviços acessórios, referentes à amarração aos pontões e respetiva manutenção, de embarcações (barcos e motas de água) de sócios ou de não sócios, que nada têm a ver com as Quotas Ordinárias que todos os sócios estão sujeitos, sendo que se tratam de um serviço que claramente extravasa a quota ordinária fixada. Mais, dado que são prestações de serviços efetuadas no interesse individual de quem usa os pontões de amarração, afastam-se da realização no interesse coletivo dos associados (dado que nem todos pagam e nem todos beneficiam), tratando-se por isso, de pagamentos adicionais (suplementares), efetuados para além das quotas ordinárias fixadas, aos quais deram o nome de Quota Suplementar e Quota Manutenção. Como tal, não são passíveis de beneficiar da isenção do n.º 19 do artigo 9.º do CIVA, nem de qualquer outra isenção prevista no artigo 9.º do CIVA,

O que está em causa é saber se esta isenção abrange todo a e qualquer prestação feita por organismos, de interesse público, sem fins lucrativos aos seus associados.

Na sua resposta a AT alega:

Ou seja, a alínea 19) do artigo 9.º do CIVA pressupõe que, a quota fixada nos termos dos estatutos, é isenta de IVA, desde que esta seja o único pagamento efetuado pelo associado, que lhe confira direito a receber, em contrapartida, serviços prestados pelo organismo sem finalidade lucrativa. Nesse caso, portanto, tal prestação de serviços, é efetuada no interesse

coletivo dos seus associados. Salienta-se, a este respeito, que a única quota fixada nos termos dos estatutos do GCNF é a Quota Ordinária.

Nesse caso, portanto, tal prestação de serviços, é efetuada no interesse coletivo dos seus associados.

Ora a Quota Suplementar e a Quota Manutenção, nada mais são do que as contrapartidas financeiras pagas pelos serviços acessórios, referentes à amarração aos pontões e respetiva manutenção, de embarcações (barcos e motas de água) de sócios ou de não sócios, que nada têm a ver com as Quotas Ordinárias que todos os sócios estão sujeitos, sendo que se tratam de um serviço que claramente extravasa a quota ordinária fixada.

Mais, dado que são prestações de serviços efetuadas no interesse individual de quem usa os pontões de amarração, afastam-se da realização no interesse coletivo dos associados (dado que nem todos pagam e nem todos beneficiam), tratando-se por isso, de pagamentos adicionais (suplementares), efetuados para além das quotas ordinárias fixadas, aos quais deram o nome de Quota Suplementar e Quota Manutenção.

Como tal, não são passíveis de beneficiar da isenção do n.º 19 do artigo 9.º do CIVA, nem de qualquer outra isenção prevista no artigo 9.º do CIVA, Ou seja, a alínea 19) do artigo 9.º do CIVA pressupõe que, a quota fixada nos termos dos estatutos, é isenta de IVA, desde que esta seja o único pagamento efetuado pelo associado, que lhe confira direito a receber, em contrapartida, serviços prestados pelo organismo sem finalidade lucrativa. Nesse caso, portanto, tal prestação de serviços, é efetuada no interesse coletivo dos seus associados.

Face ao carácter dos serviços prestados sob a designação “Quota Suplementar” e “Quota de Manutenção”, não só não são suscetíveis de beneficiar da isenção disposta na alínea 19) do artigo 9.º do CIVA, como não são suscetíveis de beneficiar de nenhuma das isenções previstas no artigo 9.º do CIVA.

Assim sendo, deixemos de usar a terminologia de “quotas suplementares” ou de “quotas de manutenção”, porque os valores recebidos pelo GCNF, referente as essas designações, são simplesmente a cobrança pelos serviços de disponibilização de pontos de amarração e de manutenção a embarcações, adquiridos pelos detentores/utilizadores das mesmas, sejam eles sócios, ou não, do organismo sem finalidade lucrativa

Basicamente, o s.p. pretendeu colar os serviços prestados pelo aluguer dos pontos de amarração às quotas pagas pelos associados, chamando-os de “Quotas suplementares” e “Quotas de Manutenção”, de modo a não liquidar o IVA devido pela prestação de serviços efetuada Não podemos de todo concordar com o que o s.p. argumenta no ponto 51º deste Pedido de Pronuncia Arbitral, dado que as receitas provenientes dos pontos de amarração não

se qualificam como quotizações, pelos motivos que amplamente expusemos. Nem que sejam feitas de forma regular pelos sócios do GCNF no sentido de apoiar as suas atividades amadoras, pois estas receitas são obtidas em troca dos serviços de cedência de um espaço por parte do GCNF, para amarração e manutenção de embarcações, a entidades suas associadas ou não. Não se questiona, nem nunca se questionou, que o fruto das mesmas seja posteriormente aplicado, como deve, pelo GCNF, nas suas atividades amadoras.

O tribunal partilha os argumentos acima transcritos, os quais devem ser considerados como fundamentadores desta parte da decisão arbitral.

O que está em causa não são contributos devidos pelos associados para poderem usufruir da generalidade dos serviços disponibilizados pela Requerente, nomeadamente - como referido nos dois depoimentos -, para usarem as instalações do clube como local de convívio. Como atrás salientado, tais pagamentos também não decorrem da disponibilidade de instalações, equipamentos ou outros meios para práticas desportivas.

Estão em causa contrapartidas diretas pela prestação de serviços que poderiam de igual forma ser prestados por entidades com fins lucrativos, aos quais não pode ser associada, diretamente, uma finalidade de interesse geral. Serviços esses que, independentemente de quem os preste, não estão abrangidos por qualquer uma das normas do CIVA que preveem quais as isenções nas operações internas.

As isenções previstas no CIVA são *reais*, pois são tipificadas com referência a operações económicas. As qualidades dos agentes económicos (no caso, ser uma entidade de utilidade pública sem fins lucrativos) apenas poderão relevar como um segundo pressuposto da isenção, mas sempre relativamente a (apenas) algumas das operações económicas que efetuam.

Mais, mesmo que fosse possível enquadrar a situação na hipótese de uma das normas que estipulam as isenções em IVA – que não é – sempre teríamos de ponderar a questão se saber se de uma tal isenção resultaria uma distorção do mercado, um prejuízo grave para a livre concorrência. A concluir-se pela afirmativa, uma tal isenção seria de afastar, porque violadora do Direito da União.

Apesar de uma tal questão resultar prejudicada pelo que antes se disse, sempre se deixa afirmado que a atividade em causa (“parqueamento” de centenas de embarcações de recreio e prestação de serviços que estas implicam) é manifestamente concorrencial com a de numerosas outras entidades, com e sem fins lucrativos, que na mesma zona (por simplicidade,

na costa algarvia) prestam o mesmo tipo de serviços, cuja a procura parece ser, ao menos em determinadas épocas, superior à oferta, como é notório.

Dizer, como foi feito nos depoimentos prestados, que não existe concorrência por a qualidade da marina da Requerente ser inferior às exploradas por outras entidades, nomeadamente por se atravessada por uma via férrea, o que pontualmente impede o transito de embarcações, é irrelevante. É certo que a diferença de qualidade dos produtos oferecidos num mercado importa, por regra, diferenças de preço. Mas estas diferenças não distorcem a concorrência, pois o consumidor sabe que, em cada caso, compra “coisas” diferentes. Distorçora da concorrência é a realidade de operadores económicos em igualdade de circunstâncias estarem, uns, obrigados a imposto e, outros, isentos, não existindo razões extrafiscais que o possam justificar.

Improcede, pois este argumento da Requerente.

c) Direito à dedução

A Requerida, na sua resposta, transcreve o seguinte da decisão de indeferimento da reclamação graciosa:

O direito à dedução é exercido pelos sujeitos passivos pela entrega da respetiva Declaração Periódica de IVA, conforme dispõe o n.º 2 do artigo 22.º do CIVA. No caso, no âmbito dos procedimentos inspetivos levados a cabo aos anos 2019, 2020, 2021 e 2022, o s.p. nunca manifestou esse interesse, nunca quantificou, nem nunca apresentou os documentos em que pretendia ver deduzido o IVA. Não o fez, nem durante o decurso dos atos inspetivos externos, nem durante o direito de audição que exerceu. No entanto, o Contabilista Certificado do s.p., com quem reunimos no âmbito dos procedimentos inspetivos, desde o início que foi devidamente informado do que estava em causa, pelo que, por essa via, o s.p. tinha acesso ao conhecimento de que a essa área de receita da associação, não seria aplicável a isenção de IVA, pelo que poderia, perfeitamente, em qualquer um desses momentos ter apresentado esses elementos e requerido o exercício desse direito. A AT, portanto, ao contrário do que o s.p. pretende fazer crer, atuou de boa-fé, conforme resulta do n.º 2 do artigo 59.º da LGT, pois esse alerta foi feito, conforme somos testemunhas. Embora a AT esteja vinculada aos princípios consagrados no artigo 55.º da LGT, esta não tem a obrigação legal de se substituir ao s.p. no exercício desse direito. Aliás, o s.p., detentor de toda a informação, estaria em plenas condições de se pronunciar sobre as deduções que pretendia ver consideradas, mas não o fez,

em nenhum momento, pelo que, tal pretensão, não foi pela AT recusada em momento algum. Até mesmo agora, neste pedido de pronuncia, apenas elencou uns montantes nuns quadros, que segundo os seus cálculos totalizam o montante total de € 103.509,00, não tendo junto os respetivos documentos de suporte, de modo a que pudessem ser apreciados, no sentido de aferir se, os mesmos, se relacionam, ou não, com a atividade considerada não isenta, ou seja com os serviços de disponibilização de pontos de amarração a embarcações e serviços de manutenção sobre esses mesmos pontos de amarração, aos quais o s.p. havia chamado “Quotas suplementares” e “Quotas de manutenção”. Ou seja, apenas com base na petição, não é possível aos serviços procederem à verificação da admissibilidade das deduções pretendidas, face à atividade exercida e ao normativo legal, verificando, nomeadamente, se foi cumprido o disposto na alínea a) do n.º 2 do art.º 19.º e os requisitos do artigo 36.º e 40.º do CIVA. Pelo que, não é passível de, neste contexto, considerar uma eventual alteração aos atos objeto do pedido arbitral. Para além disso, a informação é imprecisa e incompleta quanto aos meses em que o respetivo direito é invocado, em pelo menos 13 linhas dos quadros apresentados. Ainda assim, atentos ao que o s.p. invoca nos pontos 92.º e 93.º, a AT ao considerar que as prestações de serviços de aluguer dos pontos de amarração e de manutenção desses pontos são sujeitas a IVA, veio mudar o enquadramento jurídico-normativo, pelo que, estaremos perante um erro de direito, não é enquadrável nos tipificados erros materiais ou de cálculo, ou inexatidões previstas nos n.ºs 3 e 6 do artigo 78.º do CIVA, mas sim o resultante do n.º 2 do artigo 98.º do CIVA (Cfr. os Acórdãos do STA, processos n.ºs 1427/14, de 28.06.2017; 0498/15.2BEMDL, de 03.06.2020; 0443/13.OBEPRT, de 17.06.2020; 1783/13.3BEBRG, de 18.11.2020 e 0136/14.OBEALM, de 02.12.2020, 0835/13.4BELRS, de 07-04-2021, 021/21.OBALSB de 23-11-2022), ou seja, o direito à dedução só pode ser exercido até ao decurso de quatro anos após o nascimento do direito à dedução (ao contrário do que o s.p. invoca, ao considerar que “sem que tal se oponham quaisquer prazos de caducidade, considerando a especificidade do caso e que o imposto apenas agora ia ser sujeito a liquidação”).”

A opção por uma referência a esta transcrição visa apenas salientar o reconhecimento (a “confissão”) pela Requerida de que nas liquidações oficiosas impugnadas não foi tido em conta qualquer IVA suportado pela Requerente na aquisição dos *inputs* necessários às prestações de serviços em causa (amarração de embarcações de recreio e outras). IVA suportado que é notório, existir (aliás, as testemunhas foram claras na afirmação de que são prestados às embarcações amarradas serviços como o fornecimento de água e luz, instalações de poitas, etc.).

Quanto ao mais, as “justificações” apresentadas pela Requerida, em sede de decisão da reclamação graciosa, para a não consideração de qualquer imposto suportado a montante são totalmente irrelevantes, porquanto nenhum de tais argumentos foi invocado pela AT na fundamentação das liquidações para decidir como decidiu, para “justificar” a quantificação do imposto considerado em dívida. Dar relevância a tais alegações seria admitir uma fundamentação *a posteriori* o que é, de todo, legalmente inadmissível.

É sabido que o IVA é um imposto omnifásico, operando pelo método subtrativo indireto. O mesmo é dizer que todos os operadores económicos sujeitos passivos do imposto que pratiquem operações não isentas devem, relativamente a cada período, subtrair ao valor de imposto que liquidaram nas suas vendas o montante do imposto suportado nos *inputs* que adquiriram. Existem ainda regras especiais relativas à dedução do IVA suportado na aquisição de *inputs* de utilização geral (utilizados em operações isentas e em operações não isentas) - será o caso do Requerente - que não importa aqui desenvolver.

O direito à dedução é muitas vezes chamado a “trave mestra” do IVA, pois é ele que garante a neutralidade do imposto, nomeadamente (entre outros) que não haja imposto sobre imposto.

Uma liquidação oficiosa implica que, num primeiro passo, antes da aplicação da taxa (antes da liquidação propriamente dita), a AT quantifique o mais corretamente possível a matéria coletável. No IVA tal implica ter em consideração dois valores: o valor das vendas em causa, o que a AT fez, sem contestação por parte do Requerente; o valor do IVA dedutível, o que, pura e simplesmente, a AT não considerou.

Por princípio, tal quantificação dever ter sido feita com base em dados da contabilidade do contribuinte (não existe nos autos qualquer referência a lhe terem sido solicitados dados come esse propósito). Na falta ou insuficiência de dados contabilísticos fiáveis, por avaliação indireta.

A argumentação da AT de que o exercício do direito à dedução é um ónus do sujeito passivo não faz sentido no contexto de uma fixação da matéria coletável conducente a uma liquidação oficiosa. Poderá tê-lo noutros contextos, a que, porventura, se referirão os espécimes jurisprudenciais que a AT invoca.

O certo é que a AT, no caso, não liquidou um imposto sobre o valor acrescentado. Liquidou imposto sobre o valor bruto das vendas de serviços que a Requerente havia (mal) considerado isentas. O que, obviamente, conduziu ao apuramento de um montante de imposto superior (provavelmente, muito superior) ao devido, ao que resultaria da aplicação das taxas legais apenas ao “valor acrescentado” pelo Requerente em tais vendas, nos períodos em causa.

Como diz a Constituição (art.º 103.º, nº 3) *ninguém pode ser obrigado a pagar impostos (...) cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei.*

Procede, pois, este argumento do Requerente.

Cumprirá salientar que tal vício inquina a totalidade das liquidações impugnadas, o que obriga este tribunal a decidir pela sua total anulação.

d) “A AT está a exigir um valor de IVA que não foi cobrado aos associados da Requerente”.

Esta questão resulta prejudicada pela procedência do argumento antes analisado⁶.

IV – DECISÃO

Pelo exposto, julga-se procedente o pedido, sendo anuladas, na totalidade, as liquidações impugnadas, com todas as demais legais consequências.

VALOR: € 486.134,40.

CUSTAS ARBITRAIS, no montante de € 7.650,00, a cargo da Requerida por ter sido total o seu decaimento.

Lisboa, 06 de outubro de 2025

⁶ Sendo que a questão da possibilidade de um sujeito passivo poder exigir aos seus clientes (no caso, o Requerente aos seus associados) o IVA devido que não liquidou nas faturas que emitiu e, portanto, que não lhes cobrou é uma questão não fiscal, a ser apreciada pelos tribunais comuns (sobre a qual existe já interessante acervo jurisprudencial). Certo é que a não repercussão (um fenómeno essencialmente económico) nunca poderia ter como resultado desobrigar um sujeito passivo (o devedor de imposto) de entregar ao Estado os montantes de imposto legalmente devidos.

Os árbitros

Rui Duarte Morais (relator)

Jesuíno Alcântara Martins

Nina Aguiar

Declaração de voto de vencido

Difiro da orientação maioritariamente sufragada, apenas, no que diz respeito à repartição dos ónus legais respeitantes ao direito à dedução do IVA suportado.

O valor tributável, no IVA, é constituído pela contraprestação obtida na transação (o preço), e não pelo valor acrescentado (artigo 16.º do CIVA).

O carácter multifásico não cumulativo do imposto (a sua incidência sobre o valor acrescentado) é conseguido através do mecanismo da dedução do IVA (previsto nos artigos 19.º e seguintes do CIVA). Assim sendo, a liquidação do imposto (oficiosa ou não oficiosa) tomará sempre como base o volume de negócios do período (o que, aliás, não é contrariado pela decisão arbitral). Neste tocante, e admitido que as operações em causa não estão sujeitas a IVA, a liquidação não padece de ilegalidade, dado que incidiu, precisamente, sobre o volume da faturação sujeita a IVA. Ou seja, não existe (nem a decisão declara que existe) um erro ou uma irregularidade no apuramento da matéria coletável.

Ao montante da matéria coletável assim determinado (e corretamente determinado), é deduzido o IVA suportado, o que constitui um direito do sujeito passivo.

Sendo um direito do sujeito passivo, é este quem tem o ónus de reclamar a sua efetivação, o que, normalmente, ocorre na declaração periódica de IVA, nos termos do artigo 19.º do CIVA.

Não tendo sido entregue essa declaração, e tendo ocorrido uma liquidação oficiosa sem entrega de declaração, entendemos que, aplicando as regras do artigo 74.º n.º 1 da LGT, em matéria de repartição do ónus da prova, era sobre o sujeito passivo que impedia invocar os factos em que se alicerça o direito à dedução, o que implica logicamente invocar o próprio direito à dedução.

O sujeito passivo teve, ao longo do procedimento, várias oportunidades para exercer esse direito.

A primeira oportunidade ocorreu no momento em que a Requerente teve à sua disposição a faculdade de efetuar um pedido de regularização da situação tributária, nos termos dos artigos 58.º e 58.º-A do RCPITA.

A segunda oportunidade teve lugar no momento em que a Requerente foi notificada para exercer, e exerceu, o direito de audição prévia sobre o projeto de relatório de inspeção.

Neste momento, a Requerente, aliás, embora adotando como linha principal de defesa a afirmação do direito à isenção, admitiu já a possibilidade de se concretizar a liquidação de imposto, quando diz (ponto 13) “Sem prejuízo da discussão sobre a aplicação da isenção de IVA às operações mencionadas, o sujeito

passivo contesta também a metodologia utilizada pela Inspeção Tributária no cálculo do imposto em falta”.

E prossegue dizendo que, a ser liquidado imposto, esta liquidação deve ser efetuada assumindo que o preço cobrado nas operações inclui o imposto a cobrar.

Neste tocante, tem a Requerente, aliás, razão, pois esta é a jurisprudência firmada pelo TJUE (Processos C-249/12 e C 250/12).

Na mesma lógica, admitindo a possibilidade de vir a ser liquidado imposto, a Requerente poderia nesse momento ter invocado o seu direito à dedução do imposto suportado, e fornecer os dados necessários para tornar efetivo esse direito. Não o fez.

Finalmente, a Requerente podia ainda ter exercido esse direito, em face das liquidações já concretizadas, no momento em que deduziu reclamação graciosa contra as mesmas e, pelo que se pode deduzir do PPA, também não o fez.

Ora, não se tratando de um elemento a ter em conta na quantificação da matéria coletável, mas de um direito a uma dedução, é ao sujeito passivo que cabe invocar esse direito e os factos em que o mesmo se sustém. A Requerente nunca invocou esse direito, pelo que também não forneceu os dados necessários para a sua efetivação.

A AT nunca negou o exercício desse direito à Requerente.

À luz das regras sobre distribuição do ónus da prova, não seria, em meu entender, exigível que a administração tributária se substituísse paternalisticamente à Requerente para suprir o incumprimento de um ónus que sobre esta impendia, e que era não apenas o de demonstrar a quantificação da dedução a exigir mas também a de a solicitar, ainda que fosse de forma subsidiária, nas várias instâncias em que sustentou o seu direito à isenção.

Não consideraria, portanto, as liquidações ilegais, a não ser na parte correspondente ao montante da faturação que deveria ser considerado IVA cobrados aos clientes, de acordo com a jurisprudência citada do TJUE.

O árbitro vogal

Nina Aguiar