

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 319/2019-T

Tema: IVA – Jogo; Prestação de serviços a bordo de aeronave; Incidência subjectiva.

Decisão Arbitral

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dr. Henrique Nogueira Nunes e Prof.^a Doutora Clotilde Celorico Palma (árbitros vogais) designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 11-07-2019, acordam no seguinte:

1. Relatório

A...– SUCURSAL EM PORTUGAL, NIPC..., com sede na Rua ..., n.º ... Andar, ...-... Lisboa (doravante, “Requerente”), veio, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (doravante “RJAT”), requerer a constituição de Tribunal Arbitral.

A Requerente pretende a declaração de ilegalidade e consequente anulação de parte dos atos tributários de liquidação adicional de Imposto Sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) e dos respetivos Juros Compensatórios, referentes aos períodos de tributação de 2014, no valor de € 24.927,80, de 2015, no valor de € 49.330,17, e de 2016, no valor de € 47.740,02, num valor total de € 121.997,99.

A Requerente pede ainda juros indemnizatórios.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA.**

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 03-05-2019.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 21-06-2019 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 11-07-2019.

A Administração Tributária e Aduaneira apresentou resposta, defendendo que o pedido de pronúncia arbitral deverá ser julgado improcedente.

Em 29-11-2019 realizou-se a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT em que foi produzida prova testemunhal e decidido que o processo prosseguisse com alegações escritas simultâneas.

Nessa reunião, a Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou um requerimento em que refere que por despacho do Senhor Subdiretor-Geral da Área de Gestão Tributária do IVA, de 02-10-2019, foram anuladas parcialmente as liquidações relativas aos períodos de 2015/06 (quanto ao valor de € 510,80), 2016/02 (quanto ao valor de € 240,78), 2016/05 (quanto ao valor de € 15,01), 2016/06 (quanto ao valor de € 20,00), 2016/07 (quanto ao valor de € 30,16), 2016/08 (quanto ao valor de € 5,94) e 2016/10 (quanto ao valor de € 2,72) (segundo se infere da lista apresentada), aceitando o valor de IVA dedutível no montante de € 825,21.

As Partes apresentaram alegações.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de janeiro, e é competente.

As Partes estão devidamente representadas gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

- A) A Requerente é não residente com estabelecimento estável sito na Rua, ...-... LISBOA;
- B) A Requerente está registada para o exercício da atividade com o CAE Principal 51100 Transportes Aéreos de Passageiros e com o CAE Secundário 1 051210 Transportes Aéreos de Mercadorias;
- C) Em termos de IVA, a Requerente encontra-se enquadrada no regime normal, de periodicidade mensal;
- D) De acordo com a certidão permanente a Requerente tem como objeto social a exploração de serviços de transporte aéreo de carga, mercadorias e correio, bem como a prestação de serviços e a realização das operações comerciais, industriais e financeiras relacionadas direta ou indiretamente com a referida exploração e, ainda, exercer quaisquer outras atividades consideradas convenientes aos interesses empresariais;
- E) A Requerente efetuou uma ação inspetiva à Requerente em que foi elaborado o Relatório da Inspeção Tributária que consta do documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte:

***III. DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORRECÇÕES
MERAMENTE ARITMÉTICAS À MATÉRIA TRIBUTÁVEL
III.1. IVA- IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO***

Conforme já referido, a A... é sujeito passivo de Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA), conforme alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA (CIVA) e encontra-se enquadrado no regime de tribulação normal de periodicidade mensal, de acordo com o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 41.º do mesmo Código.

Encontra-se sujeito às normas de incidência de imposto, com direito à dedução do imposto suportado nos termos do disposto nos artigos 19.º a 26.º do mesmo preceito legal.

O controlo dos valores declarados em sede de IVA, foi face aos constrangimentos referidos no capítulo anterior, baseado nos ficheiros SAF-T apresentados e na documentação disponibilizada e constante no arquivo contabilístico da A..., não tendo havido acesso a qualquer documento de faturação emitida, nem relativa à atividade de transporte aéreo de passageiros, nem às vendas a bordo nas aeronaves (alimentação, bebidas e outros produtos).

III.1.1. ENQUADRAMENTO DAS OPERAÇÕES ATIVAS

O sujeito passivo presta serviços de transporte aéreo de passageiros, bem como serviços conexos a essa atividade.

De acordo com os esclarecimentos prestados no decurso do procedimento de inspeção a A... efetua voos com origem e destino em Portugal e voos com origem em Portugal e destino no estrangeiro {UE ou países terceiros), daí resultando a necessidade de avaliar o enquadramento das operações quanto à sua sujeição e isenção em sede de IVA.

A A... é sujeito passivo de imposto, nos termos da alínea a), do n.º 1, do artº 2º do Código do IVA, desenvolve a atividade principal de prestação de serviços de transporte aéreo de passageiros, e atividade acessória de prestação de serviços de alimentação e bebidas a bordo e venda de produtos vários a bordo destacando-se os artigos de perfumaria, cosmética, relógios e brinquedos.

Teremos por conseguinte:

- *Operações sujeitas a imposto e dele não isentas, quando se tratar da prestação de serviços de transporte de pessoas no interior de Portugal {excetuando regiões autónomas}, nos termos dos artigos 4º e 6º nº 8 alínea b) do CIVA;*
- *Operações sujeitas a imposto e isentas, nos termos dos artigos 4º e 6º nº 7 alínea b), nº 8 alínea b) e artigo 14º nº1 alínea r) do CIVA, na prestação de serviços de transporte de pessoas provenientes ou com destino ao estrangeiro, bem como o das provenientes ou com destino às Regiões Autónomas, e ainda o transporte de pessoas efetuado entre as ilhas naquelas Regiões;*
- *Operações sujeitas a imposto e dele não isentas, nos termos dos artigos 3º e 6º nº 1 do CIVA, nas transmissões de bens efetuadas a bordo da aeronave, durante um transporte interno de passageiros, em que o lugar de partida e chegada ocorram no território nacional;*
- *Operações sujeitas a imposto e dele não isentas, nos termos dos artigos 3º e 6º nº 3 do CIVA, nas transmissões de bens efetuadas a bordo da aeronave, durante um transporte intracomunitário de passageiros, em que o lugar de partida se situe no território nacional e o de chegada ocorra no território de outro estado membro;*
- *Operações sujeitas a imposto e dele não isentas, nos termos dos artigos 4º e 6º nº 8 alínea d) do CIVA, na prestação de serviços de alimentação e bebidas, executadas a bordo da aeronave, durante um transporte intracomunitário de passageiros, em que o lugar de partida se situe no território nacional;*
- *Operações sujeitas a imposto e dele não isentas, nos termos dos artigos 4º e 6º nº 8 alínea c) do CIVA, na prestação de serviços de alimentação e bebidas, não referidas nas duas alíneas anteriores, que sejam executadas no território nacional.*

De acordo com o artigo 20º do CIVA, poderá a A..., deduzir o imposto suportado que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados para a realização destas operações, devendo tal direito respeitar o que se encontra previsto nos artigos 19º a 26º do mesmo código.

III.1.2. BASE TRIBUTÁVEL

Os quadros a seguir apresentam o resumo das declarações periódicas de IVA entregues pelo sujeito passivo, no que respeita à base tributável, relevando referir de novo a falta de apresentação dos documentos que suportam tais operações e elementos que permitam confirmar com rigor os valores declarados, face ao enquadramento fiscal das operações realizadas.

Neste contexto foram analisadas as listagens de vendas, extratos de conta e demais elementos declarados à AT que permitissem; por um lado aferir se as operações declaradas como isentas (campos 8 e 9) estavam integralmente relacionadas com o enquadramento supra, e por outro lado aferir se nas operações sujeitas e não isentas estavam a ser relevados valores inferiores aos que no âmbito do procedimento inspetivo foi possível ter acesso. Com exceção do que à frente se vai referir sobre o campo 9, não se detetou falta de liquidação de imposto.

Os valores declarados foram os seguintes:

(...)

A análise aos ficheiros SAFT da faturação permite-nos aferir para efeitos de enquadramento das operações isentas, que o sujeito passivo procede ao seu registo em sede de IVA, o mesmo procede ao seu registo de acordo com as disposições expressas no quadro seguinte:

Campo	Enquadramento na DP de IVA
1	Serviços de transporte de passageiros em que o lugar de partida e de chegada ocorrem em Portugal.
5	Prestação de Serviços de alimentação e bebida no transporte de passageiros com lugar de partida e de chegada em Portugal ou com lugar de partida em Portugal e de chegada noutro Estado Membro (nos períodos em que a estes serviços é aplicável a taxa intermédia).
3	Prestação de Serviços de alimentação e bebidas a bordo e venda de produtos vários a bordo destacando-se os artigos de perfumaria, cosmética, relógios e brinquedos à taxa de normal, no transporte de passageiros com lugar de partida e de chegada em Portugal ou com lugar de partida em Portugal e de chegada noutro Estado Membro.
8	Prestação de Serviço e vendas a bordo de bens sujeitos a imposto e dele isentos, executadas a bordo da aeronave, durante um transporte de passageiros, em que o lugar de partida se situe no território nacional e o lugar de destino seja um território terceiro.
9	Vendas a bordo de " ... " (jogo), executadas a bordo da aeronave durante o transporte de passageiros, em que o lugar de partida se situe em território nacional e o lugar de chegada se situa em território nacional, noutro estado membro da união europeia ou território terceiro.

Atendendo ao esclarecimento prestado pelo sujeito passivo quanto aos montantes inscritos nos campos das declarações periódicas de IVA, importa referir que quanto ao Campo 9, estão inscritos valores relacionados com a venda de ... (jogo baseado em raspadinhas vendidas a bordo da aeronave), no entanto, não foram apresentados elementos que permitam o enquadramento no número 31 do artigo 9.º do CIVA, nomeadamente autorização exigida na norma, pelo que há lugar à liquidação do imposto.

Não sendo possível validar a isenção das operações declaradas no campo 9 (Operações isentas ou não tributadas que não conferem direito à dedução}, as mesmas ficam sujeitas ao regime geral de tributação em sede de IVA, à taxa normal vigente neste exercício, conforme dispõe a alínea c) o n.º 1, do artigo 18º do Código do IVA, daí resultando imposto em falta por período nos montantes apurados nos quadros seguintes:

2014

DP IVA	Op. Isentas s/ direito à dedução Campo 9	Correções	
		Base Tributável Campo 3	Imposto Campo 4
201401	3.027,41 €	3.027,41 €	696,30 €
201402	3.436,47 €	3.436,47 €	790,39 €
201403	6.376,36 €	6.376,36 €	1.466,56 €
201404	6.788,17 €	6.788,17 €	1.561,28 €
201405	7.753,09 €	7.753,09 €	1.783,21 €
201406	9.688,63 €	9.688,63 €	2.228,38 €
201407	14.595,64 €	14.595,64 €	3.357,00 €
201408	9.935,42 €	9.935,42 €	2.285,15 €
201409	8.985,12 €	8.985,12 €	2.066,58 €
201410	9.745,31 €	9.745,31 €	2.241,42 €
201411	6.718,85 €	6.718,85 €	1.545,34 €
201412	5.597,93 €	5.597,93 €	1.287,52 €
Totais	92.648,40 €	92.648,40 €	21.309,13 €

2015

DP IVA	Op. Isentas s/ direito à dedução Campo 9	Correções	
		Base Tributável Campo 3	Imposto Campo 4
201501	5.753,85 €	5.753,85 €	1.323,39 €
201502	6.010,20 €	6.010,20 €	1.382,35 €
201503	35.643,81 €	35.643,81 €	8.198,08 €
201504	18.240,85 €	18.240,85 €	4.195,40 €
201505	61.213,83 €	61.213,83 €	14.079,18 €
201506	51.116,34 €	51.116,34 €	11.756,76 €
201507	- €	- €	- €
201508	11.818,14 €	11.818,14 €	2.718,17 €
201509	9.106,52 €	9.106,52 €	2.094,50 €
201510	- €	- €	- €
201511	- €	- €	- €
201512	- €	- €	- €
Totais	198.903,54 €	198.903,54 €	45.747,81 €

2016

DP IVA	Op. Isentas s/ direito à dedução Campo 9	Correções	
		Base Tributável Campo 3	Imposto Campo 4
201601	- €	- €	- €
201602	- €	- €	- €
201603	- €	- €	- €
201604	- €	- €	- €
201605	- €	- €	- €
201606	- €	- €	- €
201607	36.416,16 €	36.416,16 €	8.375,72 €
201608	2.062,00 €	2.062,00 €	474,26 €
201609	- €	- €	- €
201610	- €	- €	- €
201611	- €	- €	- €
201612	- €	- €	- €
Totais	38.478,16 €	38.478,16 €	8.849,98 €

(...)

III.1.4. IVA - DEDUTÍVEL

Nos termos do artigo 22º n.º 1 do CIVA, "O direito à dedução nasce no momento em que o imposto dedutível se torna exigível, de acordo com o estabelecido pelos artigos 7º e 8º, efetuando-se mediante subtração ao montante global do imposto devido pelas operações tributáveis do sujeito passivo, durante um período de declaração, do montante do imposto dedutível, exigível durante o mesmo período."

Para que haja lugar à dedução é necessário que o imposto a deduzir conste de fatura, passado em forma legal, ou de recibo do pagamento do IVA que integra as declarações de importação, em nome e na posse do sujeito passivo conforme preceituado no n.º 2 do art.19º.

O artigo 36º do CIVA, indica as formalidades das faturas, nomeadamente, de acordo com a alínea c) o número 5 do mesmo artigo.

III.1.4.1. IVA - DEDUTÍVEL - MÉTODO PARA APURAMENTO DO IMPOSTO A DEDUZIR

A legislação do IVA admite a utilização de dois métodos, bastante diferentes entre si, para apuramento do imposto a deduzir pelos sujeitos passivos mistos:

- 1. O método da percentagem de dedução (pró rata), com base na relação entre os volumes de negócios gerados pelas atividades que permitem a dedução do imposto suportado e pelas atividades que não possibilitam tal dedução; e*
- 2. O método da afetação real, ligado à efetiva utilização dos bens e serviços adquiridos pelo sujeito passivo.*

Assim, e uma vez que o sujeito passivo no cadastro da AT se encontra registado como sujeito passivo com operações do tipo transações que conferem direito à dedução e nas DP's de IVA submetidas apresenta valores inscritos nas operações que conferem o direito à dedução e operações que não conferem esse direito, a dedução de imposto

suportado na aquisição de bens e serviços que sejam concretizados em ambas as operações é determinado nos termos da alínea b) do n.º 1 do art.º 23.º do CIVA, isto é, deduzindo imposto na percentagem análoga ao montante das operações que dêem lugar à dedução.

Ora, o sujeito passivo esclareceu que "As operações que não conferem direito à dedução resumem-se às receitas sob a designação de "...",

Atendendo a que os cartões vendidos a bordo, conforme já referido configuram operações sujeitas a liquidação de imposto, a dedução de IVA deixa de estar sujeita à regra do artigo 23.º do CIVA.

Da circularização efetuada ao fornecedor B..., S.A com o NIF ... verificou-se que aquando da aquisição dos cartões de "...", no registo contabilístico referente à compra destes foi efetuado o seguinte movimento:

Linha	Descrição	Documento origem	Conta	Débito	Crédito	Data de gravação
1	V/Fact 5552015/015630		311	83.021,40	0,00	02-02-2016
2	V/Fact 5552015/015630		24321132311	19.301,94	0,00	02-02-2016
3	V/Fact 5552015/015630		2211100007	0,00	103.223,40	02-02-2016

O que vem demonstrar que na compra de cartões foi deduzido integralmente o IVA suportado.

III.1.4.2. IVA DEDUTIVEL-ANÁLISE DOCUMENTAL

Nos exercícios económicos em análise, 2014, 2015 e 2016o sujeito passivo deduziu IVA suportado na aquisição de bens e serviços que não cumprem com os requisitos impostos pelos artigos 19.º, 20.º, do Código do IVA.

Foi realizada análise formal de documentos suporte ao IVA dedutível numa base de amostragem.

Da análise efetuada foram apuradas deduções indevidas, nos termos do artigo 19.º n.º 2, por não ter sido detetado documento de suporte, por ter havido duplicação de registo, por estar referenciado um número de documento que não corresponde ao IVA deduzido e por se ter verificado a dedução de IVA com base em documentos emitidos a outros sujeitos passivos, nos montantes a seguir identificados.

(...)

III.1.4.3. CONCLUSÕES - CORREÇÕES PARA EFEITOS DE IVA DEDUTÍVEL

Nos exercícios económicos em análise, o sujeito passivo deduziu valores nas declarações periódicas de IVA entregues sem, contudo, comprovar o cumprimento dos condicionalismos para a dedução de IVA nas operações, conforme determina o artigo 19.º do Código do IVA, conjugado com o artigo 36.º do mesmo preceito legal. Nos termos do artigo 22º n.º 1 do CIVA, "O direito à dedução nasce no momento em que o imposto dedutível se torna exigível, de acordo com o estabelecido pelos artigos 7º e 8º, efetuando-se mediante subtração ao montante global do imposto devido pelas operações tributáveis do sujeito passivo, durante um período de declaração, do montante do imposto dedutível, exigível durante o mesmo período".

Face ao exposto ao longo deste capítulo, não é aceite a dedução do imposto nos montantes refletidos nos quadros anteriormente apresentados, e que em síntese por período de imposto resulta no seguinte apuramento:

Resumo Dedução Indevida de IVA					
Ano 2014	Dedução Indevida	Ano 2015	Dedução Indevida	Ano 2016	Dedução Indevida
	Campo 21 a 24		Campo 21 a 24		Campo 21 a 24
2014/01	10.288,91 €	2015/01	- €	2016/01	2.532,91 €
2014/02	- €	2015/02	24.945,89 €	2016/02	1.970,43 €
2014/03	- €	2015/03	39.625,17 €	2016/03	2.153,57 €
2014/04	137,91 €	2015/04	- €	2016/04	21.474,78 €
2014/05	- €	2015/05	- €	2016/05	1.766,80 €
2014/06	- €	2015/06	7.008,20 €	2016/06	159,45 €
2014/07	- €	2015/07	- €	2016/07	2.413,34 €
2014/08	- €	2015/08	- €	2016/08	6.174,76 €
2014/09	- €	2015/09	- €	2016/09	1.255,37 €
2014/10	- €	2015/10	- €	2016/10	2.932,19 €
2014/11	- €	2015/11	- €	2016/11	239,56 €
2014/12	- €	2015/12	- €	2016/12	- €
Total	10.426,82 €	Total	71.579,26 €	Total	43.073,16 €

IX. DIREITO DE AUDIÇÃO - FUNDAMENTAÇÃO

Nos termos do artigo 60.º da Lei Geral Tributária (LGT) e do artigo 60.º do Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária, o sujeito passivo foi notificado para exercer, no prazo de quinze dias, o direito de audição sobre o Projeto de correções relativo ao presente Relatório de Inspeção Tributária, através do ofício n.º ... de 08/11/2018.

(...)

Nos pontos 14 a 26, a Exponente versa sobre o enquadramento em sede de IVA das vendas a bordo de "...".

Quanto a este tema, vem desde logo referir que "(...) importa analisar se estamos perante (a) uma transmissão de bens ou (b) uma prestação de serviços. Posteriormente analisar quem é o prestador do serviço ou o transmitente do bem (...)."

Refere ainda a informação vinculativa proferida no âmbito do Processo n.º 10631, por despacho de 11-08-2016, do SGD do IVA, que diz respeito ao número 31) do artigo 9.º do CIVA e tem como assunto Faturação - Jogos sociais do Estado - Jogos da E... .

Assim, conclui a Exponente que no caso em apreço está perante a prestação de um serviço de celebração do contrato de jogo, que ocorre a bordo de aeronaves, durante o transporte de passageiros e o serviço em apreço não é prestado pela Exponente.

Tal como já referido no ponto III.1.2 do presente relatório não foram apresentados elementos que permitam o enquadramento no número 31 do artigo 9.º do CIVA, nomeadamente autorização exigida na norma. Não sendo assim possível validar a isenção das operações declaradas pelo sujeito passivo no campo 9, fundamento que motiva a liquidação de imposto.

Apesar das diligências, e do período temporalmente extenso do procedimento a sociedade não logrou apresentar tais documentos que permitam de validação das isenções aplicadas nas faturas emitidas e, por conseguinte, na aceitação dos montantes inscritos no campo 9, das DP de IVA.

Quanto a este tema conclui-se que por não terem sido apresentados elementos relevantes que coloquem em causa as conclusões constantes do Projeto de Relatório, será de manter a referente correção.

(...)

Do ponto 35 ao ponto 40, a Exponente pronuncia-se sobre as alegadas deduções indevidas. Referindo no ponto 36 os fundamentos invocados pela AT, sendo eles:

- i. Pela falta de documentação de suporte;*
- ii. Duplicação de registo da mesma fatura;*
- iii. Por estar referenciado número de documento que não corresponde ao IVA deduzido;*
- iv. Pela dedução se ter efetuado com base em documentos emitidos a outros sujeitos passivos.*

Analisados os documentos agora apresentados no decurso do prazo para o exercício do direito de audição, no que respeita à dedução sem documento de suporte (Anexo 1, Anexo 2 e Anexo 3) verifica se que:

Continuam em falta os seguintes, por período de imposto:

(...)

F) Na sequência da inspeção foram emitidas as seguintes liquidações de IVA que a Requerente impugna parcialmente, conforme consta dos quadros que seguem:

PERÍODO	NÚMERO DA LIQUIDAÇÃO	IVA A PAGAR	VALOR A CONTESTAR
jan/14	2018	€ 480,37	€480,37
fev/14	2018	€ 807,32	€790,39
mar/14	2018	€ 1 512,23	€1.466,56
abr/14	2018	€ 3 308,78	€1.675,90
mai/14	2018	€ 2 003,67	€ 1.783,21
jun/14	2018	€ 2 444,08	€ 2.228,38
jul/14	2018	€ 3 426,06	€ 3.357,00
ago/14	2018	€ 2 384,06	€ 2.285,15
set/14	2018	€ 2 385,77	€ 2.066,58
out/14	2018	€ 2 947,55	€ 2.241,42
nov/14	2018	€ 1 809,22	€ 1.545,34
dez/14	2018	€ 1 418,69	€1.287,52
2014		2014	€ 21.207,82

jan/15	2018	€ 1 387,82	€ 1.323,39
mar/15	2018	€ 10 250,58	€ 10.250,58
Abr-15	2018	€ 4 441,30	€ 4.195,40
mai/15	2018	€ 14 262,17	€ 14.079,18
jun/15	2018	€ 12 501,29	€ 12.037,36
jul/15	2018	€ 297,47	-
ago/15	2018	€ 3 004,36	€ 2.718,17
set/15	2018	€ 2 563,90	€ 2.094,50
nov/15	2018	€ 181,53	-
dez/15	2018	€ 439,75	-
2015		2015	€ 46.698,58

jan/16	2018	€ 1 036,62	-
fev/16	2018	€ 2 503,65	€230,00
mar/16	2018	€ 2 574,68	€ 25,79
abr/16	2018	€ 22 110,15	€ 38,65
mai/16	2018	€ 2 423,16	-
jun/16	2018	€ 975,90	-
jul/16	2018	€ 9 354,25	€ 8.405,88
ago/16	2018	€ 2 148,17	€ 480,20
set/16	2018	€ 861,42	€46,36
out/16	2018	€ 2 730,16	€ 2,72
nov/16	2018	€ 537,37	-
dez/16	2018	€ 484,49	-
2016		2016	€ 823,72

- G) NO presente processo, a Requerente apresentou as cópias de facturas que constam dos documentos n.ºs 4, 5 e 6 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos, em que se refere ter sido liquidado IVA nos seguintes valores:

2014 (Cfr Documento 4)

2014/01	Fact 4130625/2013 NDT	€120,30
2014/04	Fact 4140131/2014 NDT	€114,62
	TOTAL	€234,92

2015 (Cfr Documento 5)

2015/03	Fact 2015/385	€50,60
2015/06	Fact 2015/433	€230,00
2015/06	Fact 2015/335	€230,00
	TOTAL	€510,60

2016 (Cfr Documento 6)

2016/02	F201	€230,00
2016/05	PDL 559	€3,08
2016/05	PDL 569	€4,62
2016/05	PDL 238	€1,54
2016/05	PDL 1424	€1,54
2016/05	PDL 0 772	€3,08
2016/05	PDL0 348	€1,54
2016/05	PDL 9994	€1,54
2016/05	PDL0211	€1,54
2016/05	PDL 0473	€1,54
2016/05	PDL 1 952	€1,92
2016/05	PDL1848	€3,85
2016/06	F8450	€18,62
2016/06	PDL 9814	€3,08
2016/06	PDL 9868	€4,62
2016/06	PDL 9747	€1,54
2016/06	PDL 2210	€1,54
2016/06	PDL 2205	€1,92
2016/06	PDL 0358	€1,92
2016/06	PDL 2457	€1,54
2016/06	PDL 2535	€1,92

2016/06	PDL 2541	€ 1,92
2016/07	F9676 h 3 k	€18,62
2016/07	PDL 2 427	€11,54
2016/08	F39	€5,94
2016/09	F2943	€46,36
2016/10	F617	€2,72
	TOTAL	€149,59

- H)** A C... (casa-mãe), com sede na ..., concentra a venda dos seus serviços (depoimento da testemunha D...);
- I)** Os aviões são propriedade da C..., os pilotos e outros tripulantes têm contrato de trabalho com a C... (depoimento da testemunha D...);
- J)** A atividade da Sucursal em Portugal está reduzida ao "apoio em terra" nos aeroportos portugueses (depoimento da testemunha D...);
- K)** Os ... é vendido nos aviões da C... por pessoal da C... (depoimento da testemunha D...);
- L)** Não são utilizados recursos da sucursal portuguesa com os bilhetes de ... C... (depoimento da testemunha D...);

- M)** Em 31-01-2019 e 11-02-2019, a Requerente procedeu ao pagamento das quantias liquidadas (documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- N)** Por despacho do Senhor Subdiretor-Geral da Área de Gestão Tributária do IVA, de 02-10-2019, foram anuladas parcialmente liquidações relativas aos períodos de 2015/06 (quanto ao valor de € 510,80), 2016/02 (quanto ao valor de € 240,78), 2016/05 (quanto ao valor de € 15,01), 2016/06 (quanto ao valor de € 20,00), 2016/07 (quanto ao valor de € 30,16), 2016/08 (quanto ao valor de € 5,94) e 2016/10 (quanto ao valor de € 2,72), aceitando a Autoridade Tributária e Aduaneira o valor de IVA dedutível no montante de € 825,21, relativo às seguintes facturas:

Ano	Período DP	Descrição	N.º Doc.	Valor
2015 (Doc. 5)	1506	V/Fact 2015/385	30027	€ 50,80
		V/Fact 2015/433	30028	€ 230,00
		V/Fact 2015/335	30029	€ 230,00
	1602	f129	20009	€ 230,00
		f1559	50027	€ 3,08
		f1569	50028	€ 4,62
		f1238	50049	€ 1,54
		f1424	50050	€ 1,54

2016 (Doc. 6)	1605	f0772	50069	€ 3,08	
		f0348	50070	€ 1,54	
		f9994	50071	€ 1,54	
		f0211	50072	€ 1,54	
		f0473	50073	€ 1,54	
		f1952	50077	€ 1,92	
		f1848	50078	€ 3,85	
	1606	f9814	60035	€ 3,08	
		f9868	60036	€ 4,62	
		f8134	60037	€ 1,54	
		f9747	60038	€ 1,54	
		f2210	60039	€ 1,92	
		f2205	60040	€ 1,92	
		f0358	60045	€ 1,54	
		f2457	60061	€ 1,92	
		f2541	60063	€ 1,92	
		f9676	70012	€ 18,62	
	1607	f2427	70043	€ 11,54	
		f39	80095	€ 5,94	
	1610	f817	100061	€ 2,72	
	TOTAL				€ 825,21

- O)** Não foram apresentadas faturas relativas aos seguintes valores em que foi deduzido IVA:

Ano	Período DP	Descrição	N.º Dec.	Valor
2014	1401	V/Fact 179/2013	10001	€ 196,50
2015	1503	V/Fact	30055	€ 21,40
		V/Fact	30056	€ 22,83
		V/Fact 1400/000118	30125	€ 85,10
		V/Fact 11/35	30128	€ 18,40
		V/Fact 11/339	30129	€ 15,12
		V/Fact	30055	€ 87,31
		V/Fact	30056	€ 93,13
2016	1602	V/Fact	30126	€ 230,00
	F1729	20050	€ 28,02	
	1603	f201	30028	€ 230,00
		f2553	30057	€ 13,36
		f2278	30058	€ 13,36
		f2268	30059	€ 20,04
		f2554	30050	€ 3,34
		f2552	30061	€ 13,36
		f2277	30066	€ 6,68
		f15238	40019	€ 13,30
		f1928	40054	€ 2.558,75
		f1918	40055	€ 2.382,57
	1604	f1894	40056	€ 2.356,69
		F0838	40057	€ 2.350,41
		f1930	40058	€ 1.283,68
		f1929	40059	€ 1.279,09
		f1927	40060	€ 1.272,86
		f1890	40061	€ 1.187,11

1605	f1906	40062	€ 1.177,31	
	f1936	40063	€ 1.371,21	
	f1937	40064	€ 2.742,79	
	f	50006	€ 1.373,20	
	f7389	50048	€ 2,66	
	f6158	50068	€ 10,64	
	f8450	60010	€ 18,52	
	f2535	60062	€ 1,52	
	1606	f74	70006	€ 3,66
		f9613	70007	€ 13,30
f1932		70034	€ 10,19	
f742e		80005	€ 153,04	
f0027		80016	€ 157,24	
f8515		80020	€ 15,96	
f1150		80051	€ 15,96	
f0337		80061	€ 283,66	
f0574		80077	€ 0,39	
1607		f1730	80110	€ 17,67
	f8595	80115	€ 4,41	
	f1150	80138	€ 41,40	
	f1270	80140	€ 36,80	
	f1392	80141	€ 36,80	
	f0501	80158	€ 57,78	
	f45	80178	€ 90,85	
	f5868	90044	€ 13,30	
	f7332	90053	€ 140,18	
	1608	f9912	90054	€ 5,77
f7903		90058	€ 10,47	
f5048		90072	€ 9,52	
f7898		100053	€ 8,83	
f8156		100055	€ 2,66	
f9651		100060	€ 1.725,00	
f7734		100065	€ 372,71	
f2438		100085	€ 7,98	
f2438		100085	€ 3,74	
1609		f7836	110009	€ 3,79
	f4005	110011	€ 2,66	
	f3446	110013	€ 3,91	
	f854	110034	€ 7,25	
	f853	110035	€ 7,25	
	f870	110036	€ 7,25	
	f879	110037	€ 7,25	
	f839	110038	€ 7,25	
	f847	110039	€ 7,25	
	f832	110040	€ 7,25	
1610	f812	110041	€ 7,25	
	f823	110042	€ 7,25	
	f807	110043	€ 7,25	
	f792	110044	€ 7,25	
	f786	110045	€ 7,25	
	f779	110046	€ 7,25	
	f771	110047	€ 7,25	
	f7461	110056	€ 2,38	

P) Em 02-05-2019, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

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

Não se provou que tivessem sido emitidas novas liquidações relativas aos períodos 2015/06, 2016/02, 2016/05, 2016/06, 2016/07, 2016/08 e 2016/10. Embora a Requerente diga isso nas suas alegações, não foi apresentada qualquer prova de que isso tenha sucedido.

Os factos foram dados como provados com base na prova testemunhal e nos documentos juntos pela Requerente e os que constam do processo administrativo.

A testemunha D..., que é colaborador da C... há vários anos na área fiscal, aparentou depor com isenção e com conhecimento dos factos que relatou.

3. Matéria de direito

3.1. Questão da falta de fundamentação de alguns actos de liquidação

A Requerente defende que os valores do imposto apurado nas liquidações relativas aos períodos 2015/03, 2016/01, 2016/02, 2016/03 e 2016/04 são diferentes dos que foram indicados no Relatório da Inspeção Tributária:

- período 2015/03: proposto € 8.830,92 e liquidado € 10.250,58;
- período 2016/01: proposto € 398,48 e liquidado € 1.036,62;
- período 2016/02: proposto € 828,63 e liquidado € 2.503,65;
- período 2016/03: proposto € 615,90 e liquidado € 2.574,68;
- período 2016/04: proposto € 20.613,69 e liquidado € 22.110,15.

Verifica-se, porém, que a falta de correspondência de valores apenas ocorre quanto ao primeiro e quinto indicados e que, quanto a este último, a divergência não é a indicada pela Requerente.

Na verdade, quanto ao período 2015/03 foi proposta correção no valor de € 8.830,92 (página 99 do Relatório da Inspeção Tributária) e foi liquidado o valor de € 10.250,58 e quanto ao período de 2016/04 foi proposta correção no valor de € 22.110,14 e foi liquidado o valor de € 22.110,15 (página 100 do Relatório da Inspeção Tributária).

Quanto aos períodos 2016/01, 2016/02 e 2016/03 os valores liquidados são os que constam da proposta de correções (processo administrativo tributário 100 do Relatório da Inspeção Tributária) pelo que não há qualquer divergência.

A Autoridade Tributária e Aduaneira defende o seguinte, em suma:

- as declarações periódicas de IVA não espelham unicamente o imposto corrigido para inspeção tributária para cada período de imposto, mas também os acertos inerentes à conta-corrente do IVA do sujeito passivo;
- no que respeita à correção promovida pela inspeção tributária, a mesma tem o seu fundamento quanto aos factos e quanto ao direito no respetivo Relatório Final, inexistindo quanto a essas correções qualquer falta de fundamentação;
- a existir qualquer dúvida quanto aos valores concretamente apurados nas declarações periódicas de IVA ora em causa, devia a Requerente procurar esse esclarecimento junto dos serviços competentes, não se afigurando que o Tribunal Arbitral seja a instância adequada para esclarecer dúvidas do contribuinte ou, por exemplo, obter a informação quanto aos fundamentos de correções efetuadas que não tenham sido notificadas à Requerente e cuja notificação pode ser requerida ao abrigo do art. 37.º do CPPT.

A exigência de fundamentação de atos administrativos lesivos consta do n.º 3 do artigo 268.º da CRP, em que se estabelece que *«os actos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos»*.

Especialmente para a fundamentação dos atos tributários, o artigo 77.º, n.ºs 1 e 2, da LGT, estabelece que *«a decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária»* e que *«a fundamentação dos actos tributários pode ser efectuada de forma sumária, devendo*

sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo».

«Equivale à falta de fundamentação a adoção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação do ato» [artigo 153.º, n.º 2, do CPA de 2015, subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT].

O Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a entender uniformemente que a fundamentação do ato administrativo ou tributário é um conceito relativo que varia conforme o tipo de ato e as circunstâncias do caso concreto, mas que a fundamentação é suficiente quando permite a um destinatário normal aperceber-se do itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor do ato para proferir a decisão, isto é, quando aquele possa conhecer as razões por que o autor do ato decidiu como decidiu e não de forma diferente, de forma a poder desencadear dos mecanismos administrativos ou contenciosos de impugnação. (¹)

No caso em apreço, a fundamentação utilizada pela Autoridade Tributária e Aduaneira quanto às correções relativas aos períodos 2015/03 e 2016/04 tem de ser considerada insuficiente para esclarecer, designadamente, a quantificação do facto tributário, como exige o n.º 2 do artigo 77.º da LGT, pois no Relatório da Inspeção Tributária, em que se explicam as razões pelas quais foram efetuadas as correções, não se faz referência aos valores indicados, mas a outros.

Por outro lado, o artigo 37.º, n.º 1, do CPPT, que a Autoridade Tributária e Aduaneira invoca não tem a potencialidade de suprimir vícios de falta de fundamentação.

Na verdade, neste artigo 37.º, n.º 1, do CPPT, estabelece-se que *«se a comunicação da decisão em matéria tributária não contiver a fundamentação legalmente exigida, a indicação dos meios de reacção contra o acto notificado ou outros requisitos exigidos pelas leis tributárias, pode o interessado, dentro de 30 dias ou dentro do prazo para reclamação, recurso ou impugnação ou outro meio judicial que desta decisão caiba, se inferior, requerer a*

¹ Essencialmente neste sentido, podem ver-se, entre muitos, os seguintes acórdãos do STA: de 4-11-1998, processo n.º 40618; de 10-3-1999, processo n.º 32796; de 6-6-1999, processo n.º 42142; de 9-2-2000, processo n.º 44018; de 28-3-2000, processo n.º 29197; de 16-3-2001, do Pleno, processo n.º 40618; de 14-11-2001, processo n.º 39559; de 18-12-2002, processo n.º 48366.

notificação dos requisitos que tenham sido omitidos ou a passagem de certidão que os contenha, isenta de qualquer pagamento».

Como resulta do teor expresso desta norma, ela visa suprir deficiências da «**comunicação**» da decisão e não deficiências de **fundamentação** da decisão.

A **fundamentação** da decisão tem de constar do próprio ato em matéria tributária, diretamente ou por remissão, não sendo admissível a fundamentação sucessiva ou *a posteriori*.

Por isso, o artigo 37.º do CPPT não visa permitir à Administração Tributária fundamentar decisões em matéria tributária que não estavam inicialmente fundamentadas, mas sim suprir **deficiências da notificação**, comunicando posteriormente fundamentos que já constavam do acto.

Aliás, neste caso, a Autoridade Tributária e Aduaneira nem mesmo no presente processo arbitral indica quais as concretas operações de apuramento que terão sido efetuadas para determinar os referidos valores das liquidações relativas aos períodos 2015/03 e 2016/04, limitando-se a alegar, de forma vaga e genérica, que «*as declarações periódicas de IVA não espelham unicamente o imposto corrigido para inspeção tributária para cada período de imposto mas também os acertos inerentes à conta-corrente do IVA do sujeito passivo*».

Pelo exposto, conclui-se que as liquidações n.º 2018..., relativa ao período 2015/03, e 2018..., relativa ao período 2016/04, enfermam de vício de falta de fundamentação, por não conterem directamente ou por remissão, todos os requisitos exigidos pelo n.º 2 do artigo 77.º da LGT, vício esse que justifica a sua anulação, nos termos artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

Quanto às liquidações relativas aos períodos 2016/01, 2016/02 e 2016/03 não se verifica qualquer divergência entre os valores das correções propostas e os que vieram a ser liquidados, pelo que não ocorre em relação a elas o vício de falta de fundamentação invocado.

Assim, procede parcialmente o pedido de pronúncia arbitral, quanto a esta questão.

3.2. Questão da correção por falta de apresentação de documentação de suporte

A Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou várias correções relativas ao direito à dedução de IVA, por não terem sido apresentados documentos de suporte.

No presente processo, a Requerente vem apresentar algumas das faturas que servem de suporte ao direito de dedução, que estão arroladas na alínea G) da matéria de facto fixada.

Destas faturas, apenas se reportam às indicadas em falta no Relatório da Inspeção Tributária as que constam da alínea N) da matéria de facto fixada, que justificaram a anulação parcial de liquidações relativas aos períodos 2015/06 (quanto ao valor de € 510,80), 2016/02 (quanto ao valor de € 240,78), 2016/05 (quanto ao valor de € 15,01), 2016/06 (quanto ao valor de € 20,00), 2016/07 (quanto ao valor de € 30,16), 2016/08 (quanto ao valor de € 5,94) e 2016/10 (quanto ao valor de € 2,72).

As liquidações relativas a estes períodos já foram parcialmente anuladas, na parte relativa aos valores referidos (dizendo a Requerente que já foram emitidas novas liquidações, mas que não foram apresentadas), pelo que, não se provando o direito à dedução quanto às faturas indicadas na alínea O) da matéria de facto fixada, não há que proceder a qualquer anulação das liquidações referidas nas partes restantes ou de qualquer outra liquidação, com fundamento em violação do direito à dedução.

Ocorre, assim, inutilidade superveniente da lide da lide quanto a esta questão, pelo que dela não se toma conhecimento [artigo 130.º do CPC, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT].

3.3. Questão da correção referente às “...” e à isenção prevista no artigo 9.º, n.º 31) do CIVA

A bordo dos aviões que são propriedade da C..., com tripulantes que têm contrato de trabalho com essa empresa, são vendidas “...”, que consistem num jogo baseado em raspadinhas.

A Requerente indicou os valores referentes a esse jogo no campo 9 das declarações periódicas, como beneficiando da isenção prevista no n.º 31) do artigo 9.º do CIVA, em que se refere isenção para «*a lotaria da E..., as apostas mútuas, o bingo, os sorteios e as lotarias*

instantâneas devidamente autorizados, bem como as respectivas comissões e todas as actividades sujeitas a impostos especiais sobre o jogo», o que não foi aceite pela Autoridade Tributária e Aduaneira, por não se terem demonstrado os pressupostos desta isenção.

Estão em causa os valores indicados no campo 9 das declarações relativas aos períodos 2014/01, 2014/02, 2014/03, 2014/04, 2014/05, 2014/06, 2014/07, 2014/08, 2014/09, 2014/10, 2014/11, 2014/12, 2015/01, 2015/02, 2015/03, 2015/04, 2015/05, 2015/06, 2015/08, 2015/09, 2015/12, 2016/07 e 2016/08 (fls. 26 do Relatório da Inspeção Tributária).

No exercício do direito de audição e no presente processo, a Requerente defendeu que se está perante a prestação de um serviço de celebração do contrato de jogo, que ocorre a bordo de aeronaves, durante o transporte de passageiros e que o serviço em apreço não é prestado pela Requerente, mas pela C... .

A prova produzida demonstra o que é alegado pela Requerente.

A atividade referida de venda papéis ou cartões de raspadinhas é um meio de acesso a um serviço de jogo, que tem como instrumento um papel ou cartão. Trata-se da prestação de um serviço de jogo ao cliente, que se materializa com a transmissão de um documento que é meramente acessório da prestação de serviços e não perante a transmissão de um bem. Aliás, para situações semelhantes de mediação de jogos, inclusivamente a lotaria instantânea (raspadinha), a Portaria n.º 313/2004, de 23 de Março, que aprovou o Regulamento dos Mediadores dos Jogos Sociais do Estado atribuídos à E..., expressamente refere tal atividade como *«serviços de assistência com vista à celebração do contrato de jogo entre o Departamento de Jogos da E... (E...) e o jogador, nomeadamente auxiliando o jogador na celebração do contrato de jogo»*.

Sendo o serviço prestado pela C..., em aviões seus e através de tripulantes que têm contrato de trabalho com esta empresa, não há suporte factual para concluir que os serviços tenham sido prestados pela Sucursal em Portugal, independentemente de esta se poder ou não considerar como um estabelecimento estável.

Assim, as liquidações impugnadas, na parte em que têm como pressuposto a prestação de serviços de jogo, assentam em erro sobre a incidência subjetiva do IVA, definidas no artigo 2.º do CIVA, pois a Requerente não é sujeito passivo nessas operações.

O facto de a Requerente ter indicado os valores respeitantes a operações isentas não afasta a relevância dos factos apurados, designadamente quanto à sua não imputabilidade à Requerente (Sucursal) por não terem por si sido praticados.

Procede, assim, o pedido de pronúncia arbitral quanto a esta questão, pela que as liquidações deverão ser anuladas, por enfermarem de vício de violação de lei, nas partes que se reportam a esta prestação de serviços.

4. Juros indemnizatórios

A Requerente pagou as quantias liquidadas e pede juros indemnizatórios.

O regime dos juros indemnizatórios está previsto no artigo 43.º da LGT, que estabelece o seguinte, no que aqui interessa:

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.

Como se conclui destas normas, o direito a juros indemnizatórios depende da existência de erro imputável aos serviços.

A Autoridade Tributária e Aduaneira defende que não são devidos juros indemnizatórios por os erros que afetam as liquidações não lhe serem imputáveis.

Na verdade, os erros que afetam as liquidações relativas à questão das “...” não podem considerar-se imputáveis à Autoridade Tributária e Aduaneira, pois a prova que justifica a sua anulação apenas foi apresentada no presente processo.

Por outro lado, quanto à anulação parcial das liquidações efetuada por via administrativa, os documentos que a justificam apenas foram apresentados no presente processo arbitral, pelo que os erros que afetam as referidas liquidações não são imputáveis à Autoridade Tributária e Aduaneira.

No que concerne às liquidações deverem ser anuladas por falta de fundamentação, não se está perante vício que constitua um «erro» para efeitos do referido artigo 43.º, n.º 1, da LGT, com vem entendendo uniformemente o Supremo Tribunal Administrativo ²

Pelo exposto, improcede o pedido de juros indemnizatórios.

5. Decisão

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em:

A) Não tomar conhecimento, por inutilidade superveniente da lide, da questão das liquidações que foram parcialmente anuladas por via administrativa;

² Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo:

- de 05-05-1999, processo n.º 05557A, publicado em *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 487, página 181;
- 17-11-2004, processo n.º 0772/04;
- de 27-06-2007, processo n.º 080/07;
- de 01-10-2008 processo n.º 0244/08;
- de 29-10-2008, processo n.º 0622/08;
- de 21-01-2009, processo n.º 0945/08;
- de 04-02-2009, processo n.º 0766/08;
- de 09-09-2009, processo n.º 0369/09.

- B)** Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral, quanto à questão da falta de fundamentação das liquidações e anular com este fundamento as liquidações n.º 2018..., relativa ao período 2015/03 (no valor de € 10.250,58), e 2018..., relativa ao período 2016/04 (no valor de € 22.110,15);
- C)** Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto à questão das “...” e anular parcialmente, com fundamento em vício de violação de lei, as liquidações 2014/01, 2014/02, 2014/03, 2014/04, 2014/05, 2014/06, 2014/07, 2014/08, 2014/09, 2014/10, 2014/11, 2014/12, 2015/01, 2015/02, 2015/03, 2015/04, 2015/05, 2015/06, 2015/08, 2015/09, 2015/12, 2016/07 e 2016/08;
- D)** Julgar improcedente o pedido de juros indemnizatórios.

6. Valor do processo

De harmonia com o disposto no art. 296.º, n.º 1, 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 € **121.997,99**.

7. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **3.060,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Uma vez que apenas não é imputável à Requerente a anulação das referidas liquidações por vício de falta de fundamentação, no valor global de € 32.360,73, fixam-se as responsabilidades pelos encargos do processo a cargo da Requerente na percentagem de 73,47% e a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira na percentagem de 26,53%.

Lisboa, 23-12-2019

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Henrique Nogueira Nunes)

(Clotilde Celorico Palma)