

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 374/2025-T

Tema: IVA – Transporte Turístico – Prestações Assessoria

DECISÃO ARBITRAL

SUMARIO

- I. O legislador procedeu à clarificação relativamente à redação da verba 2.14 da Lista I anexa ao CIVA, conforme estabelecido pela Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro, conforme entendimento do legislador, as operações de transporte de passageiros — incluindo aquelas realizadas com finalidade turística, como no caso em análise — devem ser enquadradas como transporte de passageiros e, portanto, sujeitas à taxa reduzida.
- II. A prestação principal é o serviço de transporte, sendo que o facto de conter explicações dadas num sistema de som geral mediante uma gravação, não constitui uma prestação que deve ser considerada acessória, por não constitui para a clientela um fim em si mesmo. Bem como o serviço que beneficia da taxa reduzida é o serviço de transporte e não as explicações, pelo que não foi criado pelo Requerente uma operação que revestisse um carácter artificial para beneficiar desse regime, pelo contrário.
- III. O Tribunal arbitral é materialmente incompetente para apreciar, o pedido de condenação da AT na restituição de custas que não as suportadas no Tribunal Arbitral, designadamente encargos de processos executivos instaurados e coimas.

RELATÓRIO

A. IDENTIFICAÇÃO DAS PARTES

Requerente: A... LD.^a, sociedade comercial por quotas, com sede social em ..., n.º..., ...-...
Ponta Delgada, pessoa coletiva número ..., doravante designado de Requerente ou Sujeito Passivo.

Requerida: Autoridade Tributaria e Aduaneira, doravante designada de Requerida ou AT.

O Requerente, apresentou o pedido de constituição de Tribunal Arbitral em matéria tributária e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, adiante abreviadamente designado por RJAT).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral, foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD, em 16 de abril de 2025, e em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, notificada a Autoridade Tributária em 21 de abril de 2025.

O Requerente, não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico, designou como Árbitra, a Dra. Rita Guerra Alves, aceite por esta, nos termos legalmente previstos.

Em 5 de junho de 2025, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, e não manifestaram vontade de a recusar, nos termos do artigo 11.º n.º 1, alínea a) e b), do RJAT e artigos 6.º e 7º do Código Deontológico.

Desta forma, o Tribunal Arbitral Singular, foi regularmente constituído em 26 de junho de 2025, 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, para apreciar e decidir o objeto do presente litígio, e automaticamente notificada a Autoridade Tributaria e Aduaneira.

No dia 15 de Outubro de 2025, realizou-se a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, tendo sido inquiridas as testemunhas apresentadas pela Requerente. As Partes foram notificadas para apresentarem alegações escritas

finais e o Tribunal indicou a data previsível para prolação da decisão arbitral, com advertência da necessidade de pagamento da taxa arbitral subsequente pela Requerente até essa data (v. ata que se dá por reproduzida e gravação áudio disponível no SGP do CAAD).

A Requerente e a Requerida apresentaram as suas alegações em 28 de Outubro de e 4 de Novembro de 2025, respetivamente, reafirmando, no essencial, as posições assumidas nos respetivos articulados.

As partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas (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).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, conjugado com o artigo 102.º, n.º 1, alínea e) do CPPT, contado da formação da presunção de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa em 14 de Janeiro de 2025 (v. artigo 57.º, n.ºs 1 e 5 da LGT), sendo que a ação arbitral foi interposta em 28 de Abril de 2025.

O processo não enferma de nulidades.

B. PEDIDO

O Requerente, deduziu pedido de pronúncia arbitral na sequência da formação de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa das liquidações adicionais de Imposto sobre Valor Acrescentado (“IVA”), e respetivos juros compensatórios, referentes aos períodos de janeiro a dezembro de 2019, no montante total de € 14.152,52, com vista à declaração de ilegalidade e anulação daquelas liquidações e consequente restituição do imposto, acrescido de juros indemnizatórios

C. CAUSA DE PEDIR

A fundamentar o seu pedido de pronúncia arbitral, o Requerente alegou, com vista à declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação adicionais de IVA, e respetivos juros, o seguinte:

a) O Requerente é uma sociedade comercial por quotas, cujo objeto social é a “Animação e diversão turística. Espetáculos diversos, não especificados; atividades turísticas e literárias; atividades educativas não especificados e comércio a retalho de artigos de artesanato, postais e revistas”.

b) No âmbito do exercício da sua atividade, o ora Requerente presta serviços de transporte de passageiros, nomeadamente, através de comboio turístico.

c) Sucede que, o Requerente foi sujeito a um procedimento inspetivo com o principal objetivo de verificação da sua situação tributária, a qual procedeu à análise dos elementos contabilísticos e comerciais do período do ano de 2019, bem como à validação dos dados declarativos fiscais disponibilizados pelas aplicações informáticas da AT, processo que correu os seus termos pela Ordem de Serviço OI2022... da Direção de Finanças de Ponta Delgada.

d) Sustenta o Requerente que foi incorretamente considerado, de que ao caso – relativamente aos transportes de passageiros com o comboio turístico – não era aplicável a taxa reduzida de IVA, de 4%, mas antes a taxa normal de IVA, de 18%, por o serviço de transporte prestado pelo requerente, segundo o concluído pela AT no Relatório acima referido, não integrar a noção de transporte de passageiros na aceção da verba 2.14 da Lista I anexa ao Código do Imposto de Valor Acrescentado,

e) A AT procedeu aos atos de liquidações adicionais de IVA, objeto do presente Pedido, que dizia estar em falta, corrigindo a taxa de imposto aplicável de 4% para 18%, bem como aos atos de liquidações dos respetivos juros compensatórios.

f) Sustenta que não se revestem dúvidas de que a intenção do legislador foi clarificar e não restringir a abrangência da taxa reduzida de IVA, considerando de que ao transporte de passageiros com finalidade de passeio turístico, como se dedica a ora Requerente e cujas faturas aqui estão em causa, devia ser interpretado como integrar o transporte de passageiros elencado na verba 2.14 da Lista I anexa ao CIVA.

g) Por outro lado, o entendimento vertido no Relatório, contraria frontalmente a doutrina administrativa estabilizada até às informações vinculativas mencionados no

Relatório, de 2017 e 2018, tal como referido na Proposta de Lei acima referida, segundo a qual, o transporte de passageiros com finalidade de passeios turísticos, têm enquadramento na verba 2.14 da lista anexa ao CIVA.

h) Não há dúvidas de que o considerado no Relatório e os, subsequentes, atos de liquidações adicionais de IVA e de juros, são ilegais, uma vez que, in casu, bem entendeu o Requerente em aplicar a taxa reduzida de IVA nos serviços prestados de passeios turísticos, por compreenderem a definição de transporte de passageiros a que se refere a verba 2.14 da Lista I anexa ao CIVA e, portanto, ao caso era, e é, aplicável a taxa de IVA de 4% e não de 18%, como entendeu, incorretamente, a AT.

i) O Requerente, no âmbito da sua atividade, sempre faturou discriminadamente os serviços prestados e/ ou bens fornecidos, isto é, individualizando, nas respetivas faturas emitidas aos seus clientes, quando era o caso, os serviços de transporte de passageiros de passeio turístico dos demais serviços/fornecimentos de bens, nomeadamente, venda de snacks e afins ou qualquer outro serviço.

j) Sendo bem visível e não suscitando quaisquer dúvidas, pela análise das acima juntas faturas, de que o ora Requerente discriminou os serviços prestados e/ ou bens fornecidos, isto é, individualizando, nas respetivas faturas emitidas aos seus clientes, quando era o caso, os serviços de transporte de passageiros de passeio turístico – a que respeitavam às descrições “Bilhete Adulto”, “Bilhete Sénior”, “Bilhete Criança”, “Serviço ...”, referindo-se ao custo do referido transporte – dos demais serviços/fornecimentos de bens. Para além de que, no “Bilhete Adulto” e/ ou “Sénior” e/ ou de “Criança” cobrados, os mesmos diziam respeito, unicamente, ao serviço de transporte de passageiros, no qual se encontrava apenas incluído o seguro de passageiros, inerente ao respetivo transporte.

k) Por outro lado, a inclusão no preço do transporte de “Explicações em EN e PT”, como referido no Relatório, cumpre esclarecer de que as mesmas não eram, nunca foram, nem são, prestadas por qualquer guia, mas antes eram uma gravação áudio que ia informando os seus clientes dos lugares onde se encontravam, tal como sucede com os mais variados meios de transporte de passageiros, seja de comboio, autocarro, metro, que, sucede, com qualquer outro tipo de serviço de transporte de passageiros, serviços esses que,

inclusivamente e por vezes, fornecem a possibilidade de visualizar filmes, ouvir música e oferece aos seus clientes sistemas interativos (por intermédio de tablet, auriculares e outros), para melhor satisfazer os mesmos.

l) O preço cobrado aos clientes do Requerente, no que respeita ao serviço de passeio turístico, apenas dizia, e diz, respeito ao transporte de passageiros, nenhum outro serviço sendo prestado, nem fornecimento de bens, que não tributado autonomamente, como supra ficou evidenciado.

m) Deste modo, considera o requerente de que a AT, ilegalmente, liquidou adicionalmente IVA em excesso e em prejuízo para esta, por não ter aplicado o disposto na verba 2.14 da Lista I anexa ao CIVA, dado que tributou os serviços de passeios turísticos prestados pelo Requerente à taxa normal de 18%, quando na realidade somente devia ter sido tributado – tal como tinha sido – à taxa reduzida de 4%, motivo pelo qual não eram devidas as liquidações de IVA pagas, acima aludidas e aqui em causa, nem os juros compensatórios liquidados, assim como quaisquer custas, encargos, coimas associados e derivados das liquidações ilegais aqui impugnadas.

n) Resultando que houve erro imputável aos serviços da AT nos atos de liquidação do IVA de 2019, cobrados ao Requerente, por ter interpretado e aplicado, salvo o devido respeito, erradamente o disposto na verba 2.14 da Lista I anexa ao CIVA.

o) Termina o Requerente peticionando o seguinte:

I – Declarando-se – por errónea qualificação e quantificação uma vez que ao caso, era, e é, aplicável o disposto na verba 2.14 da Lista I anexa ao CIVA, ou seja, considerando-se tributáveis os serviços prestados de passeios turísticos à taxa reduzida de 4% – a ilegalidade dos atos de liquidação adicionais de IVA e respetivos juros, do ano de 2019, determinando-se a sua, subsequente, anulação, com todas as suas legais consequências;

II – Determinando-se a condenação da AT na restituição à requerente de todos os montantes pagos indevidamente, por esta, relativamente às liquidações aqui

impugnada, acrescidos das demais quantias suportadas e em consequência das referidas liquidações, nomeadamente com custas, encargos de processos executivos instaurados, no montante global de 15.023,71€, bem como coimas, tudo pago em 29/12/2023;

III – Determinando-se a condenação da AT no pagamento dos legais juros indemnizatórios, vencidos sobre a quantia global indevidamente paga, de 15.023,71€, desde a data do seu respetivo pagamento, 29/12/2023, até à sua integral e efetiva restituição à requerente;

IV – Determinando-se a condenação da AT, sempre e em qualquer caso, em custas e a pagar a procuradoria condigna que o Requerente teve, e tem, com o presente processo, de despender, e em tudo o que demais for de Lei.

D. DA RESPOSTA DA REQUERIDA

A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente a sua resposta na qual, em síntese abreviada, alegou o seguinte:

a) Concluíram os serviços de Inspeção Tributária que as liquidações de imposto nos serviços prestados de transporte de passageiros, nomeadamente, através de comboio turístico, deveriam ter sido efetuadas à taxa normal, por falta de enquadramento na verba 2.14 da Lista I anexa ao Código do IVA;

b) Os Serviços de inspeção Tributária e Aduaneira (SIT) da Direção de Finanças (DF) de Ponta Delgada, por sua vez, seguindo o entendimento vertido na informação vinculativa n.º 12631, de 2017-12-15, da DSIVA, consideram que as operações realizadas se tratam de passeios turísticos, isto é, de operações mais amplas do que o mero transporte de passageiros, tratando-se de relações jurídicas complexas, as quais extravasam o âmbito de aplicação da verba 2.14 da Lista I, anexa ao CIVA, a qual, consequentemente, não lhes é aplicável.

c) Primeiramente, importa esclarecer que o legislador faz a aplicação da taxa reduzida de IVA depender da forma como os serviços são discriminados na fatura (isto é, do modo como os serviços efetivamente ocorreram e foram considerados prestados), conforme se pode retirar do recurso à locução subordinativa: “... desde que estes estejam discriminados e aplicando-se a este a sua taxa própria”.

d) Pode-se, assim, concluir que a aplicação da taxa reduzida de IVA ao abrigo da verba 2.14 está subordinada à discriminação constante da fatura.

e) Assim, caso o prestador considere que se trata de um serviço de passeio turístico e o fature enquanto tal, a operação será tributada à taxa normal de IVA, por falta de enquadramento da operação nas verbas das Listas I e II em anexo ao CIVA.

f) No entanto, caso a situação inclua o transporte de passageiros e o prestador discrimine em fatura todas as operações prestadas, cada uma das operações será tributada à taxa aplicável, sendo ao transporte de passageiros (perfeitamente individualizável) aplicada a taxa reduzida de IVA, ao abrigo da verba 2.14 da Lista I anexa ao CIVA (cfr., entre outros, pontos 12 e 13 da informação vinculativa n.º 1768).

g) Ou seja, de acordo com o disposto na mencionada proposta de alteração legislativa, será tributada, como transporte de passageiros, a operação que tenha por finalidade o passeio turístico, mesmo que tal operação inclua a presença de outros elementos no serviço (portanto de elementos que não sejam tipicamente ligados ao transporte de passageiros), “... desde que estes estejam discriminados e aplicando-se a este a sua taxa própria”.

h) Quer com isto, em síntese, o legislador esclarecer que: será tributado como transporte de passageiros a operação de transporte de passageiros que, pese embora incluída numa relação mais complexa, não se deixe descaracterizar como de transporte de passageiros (ou seja, não perca a natureza de transporte de passageiros).

i) Por outras palavras, será tributada como transporte de passageiros a situação em que esta operação surge perfeitamente individualizada, mesmo que inserida num quadro de uma operação que integra outros elementos (isto é, mesmo que inserida numa relação jurídica complexa).

j) Assim, no caso em apreço não se verificam os elementos factuais equivalentes aos que serviram de base à informação vinculativa n.º 2903, de 2012-03-27, pelo que esta não é aplicável ao caso ora em análise.

k) Apesar da factualidade exposta e da evidência de que o transporte em causa corresponde a um passeio turístico, o Requerente nega a prestação de qualquer serviço para além do transporte de passageiros, indicando que o preço cobrado aos clientes do Requerente, no que respeita ao serviço de passeio turístico, apenas diz respeito ao transporte de passageiros, nenhum outro serviço tendo sido prestado, nem fornecimento de bens, que não tributado autonomamente

l) A realidade é por demais evidente: o Requerente prestou serviços de passeio turístico, promoveu a realização desses serviços através das suas páginas na Internet, Facebook e Instagram e realizou operações que visam apresentar roteiros turísticos aos clientes, por via de um comboio designado por

m) Das próprias faturas consta como título: “...– comboio turístico”.

n) O transporte inicia e termina no quiosque ... (e não tem paragens), pelo que não se trata de um serviço de transporte de passageiros, uma vez que não faria qualquer sentido que um cliente suportasse o custo de um transporte, com a finalidade de se deslocar do quiosque ... para ... o quiosque ..., sem qualquer possibilidade de, por exemplo, se fazer transportar para qualquer sítio/local intermédio...

o) Ao contratar o serviço “...– comboio turístico” o que o cliente visa não é deslocar-se do quiosque ... para o quiosque ..., mas sim a experiência em si mesma, o passeio, entre outros, tal como anunciado no sítio da Internet e nas páginas do Facebook e do Instagram do Requerente.

p) Os serviços prestados incluem: explicações em português e inglês, passeio pelas praias, nomeadamente um passeio pela costa, passeio relaxante pela costa de Ponta Delgada, passeio pela praia do Pópulo; um passeio pela plantação de ananases, um passeio por locais emblemáticos e históricos de Ponta Delgada, tal como o Campo de S. Francisco, pelas Portas da Cidade, o Mercado da Graça, etc...

q) As operações incluem passeios pelos jardins mais bonitos de Ponta Delgada tais como: o jardim José do Canto, o Jardim António Borges, entre outros...

r) Tais passeios incorporam explicações e visitas guiadas..., portanto o contrato em si extravasa a mera celebração de um mero contrato de transporte, o qual não inclui nem passeios, nem explicações, nem visitas guiadas, nem "... dar a conhecer o melhor que a cidade tem para oferecer".

s) Acresce que, estes elementos não foram discriminados de forma a individualizar cada um dos mesmos e, de forma clara, o contrato de transporte de passageiros (até porque não houve um mero transporte de passageiros, mas sim uma experiência turística, pelo que não faria qualquer sentido tal discriminação).

t) Onde se conclui que a finalidade da operação não se esgota (nem começa) no transporte de passageiros, pelo que, no caso em apreço, o transporte de passageiros não se configura como uma operação individualizável do passeio turístico.

u) Deste modo, não se adere à posição do Requerente quando afirma que nenhum outro serviço foi prestado para além do transporte de passageiros.

v) Uma vez que, como referido, os serviços incluem: passeios com explicações e inclusivamente visitas guiadas, entre outros.

w) Tais componentes dos serviços ultrapassam claramente o escopo do mero contrato de transporte de pessoas e constituem elementos economicamente dissociáveis da operação de transporte de passageiros. Concluindo, no caso em apreço encontra-se amplamente demonstrado que o elemento fulcral que serve de base à celebração do contrato é a experiência turística em si mesma e não a necessidade de transporte.

x) E que da faturação do Requerente não consta a discriminação de qualquer serviço de transporte de passageiros.

y) Aliás, da própria fatura consta como título: “... – comboio turístico”, o que contribui para a consideração de que as operações configuram passeios turísticos.

z) O Requerente alega que nas respetivas faturas emitidas aos seus clientes, “quando era o caso”, se discriminavam os serviços de transporte de passageiros de passeio turístico – a que respeitavam às descrições “Bilhete Adulto”, “Bilhete Sénior”, “Bilhete Criança”, “Serviço ...” referindo-se ao custo do referido transporte – dos demais serviços/fornecimentos de bens.

aa) Ora tal descrição nada discrimina, até porque seria difícil discriminar o seguinte serviço de transporte: “Transporte de passageiros do quiosque da... para o quiosque da...”.

bb) A discriminação do serviço de transporte não consta das faturas porquanto no caso em apreço não ocorreu um verdadeiro serviço de transporte.

cc) As únicas prestações de serviços discriminadas nas faturas onde se titulam prestações de serviços para além do passeio turístico, consistem em prestações de serviços de cafetaria, nomeadamente “vendas” de gelados, sumos e cafés, etc..., como se verifica na “Fatura simplificada N.º: FS 2019FS/97” (junta como documento 108) de onde consta a descrição: “Bilhete Criança, Bilhete Adulto, Café / Descafeinado”.

dd) Ou seja, nessa fatura, como em muitas outras, não é descrito um serviço de transporte de passageiros, porquanto a mera descrição “Bilhete de Adulto”, não discrimina a realização de um transporte de passageiros.

ee) A descrição inclui apenas a prestação de um serviço de cafetaria com o serviço de um café (descafeinado) e um passeio turístico.

ff) Veja-se, no mesmo sentido, a “Fatura-Recibo N.º: FR 2019FR/25” (junta como documento 109), de onde consta a descrição: “Bilhete Adulto, Bilhete sénior, Perna de Pau Mega”.

gg) Desta fatura também não se descortina que tenha sido realizado um serviço de transporte de passageiros, mas sim um passeio turístico e um serviço de cafetaria onde se procedeu à “venda” de um gelado.

hh) Face à factualidade exposta, devidamente provada pelos SIT, fica provado que a descrição: “Bilhete de adulto”, entre outras, respeita a um passeio turístico e não a um transporte de passageiros.

ii) Ora, o Requerente não discriminou, na sua faturação, as várias componentes/atividades que integram o preço, referindo apenas Bilhete Adulto”, “Bilhete Sénior”, “Bilhete Criança”, “Serviço da...”, apesar de se saber que estão em causa passeios turísticos, não abrangidos na previsão da verba 2.14 da Lista I anexa ao CIVA, pelo que, não havendo discriminação de serviços de passageiros em fatura (porque os mesmos não se realizaram), os serviços são tributados à taxa normal de IVA.

jj) A respeito da matéria em causa, é importante ter em conta, pela equivalência das circunstâncias de facto, a parte II da Informação Vinculativa n.º 12631, de 2017-12-15, onde se consagra, em síntese, que: “A verba 2.14 da Lista I anexa ao Código do IVA (CIVA) determina a aplicação da taxa reduzida, prevista no artigo 18.º n.º 1 alínea a) do Código do IVA, ao “transporte de passageiros, incluindo o aluguer de veículos com condutor. Compreendendo-se nesta verba o serviço de transporte e o suplemento de preço exigido pelas bagagens e reservas de lugar.”

kk) Esta verba contempla unicamente o mero transporte de passageiros.

ll) Assim, os serviços de transporte que tiverem subjacentes outros serviços que não o suplemento de preço exigido pelas bagagens e reservas de lugar, não têm cabimento na verba 2.14 da Lista I anexa ao Código do IVA.

mm) Efetivamente, o serviço que o Requerente oferece aos seus clientes não é um transporte de passageiros, mas uma forma alternativa dos turistas usufruírem do passeio pelos jardins da quinta, o que se reconduz na sua atividade turística.

nn) Em conclusão, os passeios turísticos promovidos pelo Requerente, ainda que possam ser efetuados num comboio, não são passíveis de enquadramento na verba 2.14 da lista I anexa ao Código do IVA, pelo que aos mesmos deve ser aplicada a taxa normal de imposto prevista no artigo 18.º n.º 1 alínea c) do Código do IVA.”.

oo) Assim, no caso concreto as operações em causa são verdadeiras atividades de animação turística, nomeadamente de passeios turísticos, excluídas do âmbito de aplicação da verba 2.14 da Lista I anexa ao CIVA, tal como explicado em sede inspetiva e na pronúncia da DF de Ponta Delgada.

pp) Desta forma, afigura-se-nos que, não será de atender a pretensão do Requerente, em virtude de na sequência da análise aos elementos constantes dos autos, se concluir pela legalidade do ato tributário de liquidação colocado em crise, não carecendo o mesmo de qualquer correção.

qq) Conclui a Requerida, que deve ser absolvida da instância, caso assim não se entenda, deve o presente pedido de pronúncia arbitral ser julgado improcedente, com todas as devidas e legais consequências.

E. FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

Para a análise da questão submetida à apreciação do Tribunal, cumpre enunciar a matéria de facto relevante, baseada nos factos que não mereceram impugnação e na prova documental constante dos autos.

A. O Requerente é uma sociedade comercial por quotas cujo objeto social é a “*Animação e diversão turística. Espetáculos diversos, não especificados; atividades turísticas e literárias; atividades educativas não especificados e comércio a retalho de artigos de artesanato, postais e revistas*”. Cfr. PPA e RIT.

B. No âmbito do exercício da sua atividade, o Requerente presta serviços através de um comboio turístico. Cfr. PPA e RIT.

C. O Requerente foi sujeito a um procedimento inspetivo com o principal objetivo de verificação da sua situação tributária, cuja qual procedeu à análise dos elementos contabilísticos e comerciais do período do ano de 2019, bem como à validação dos dados declarativos fiscais disponibilizados pelas aplicações informáticas da AT, processo que correu os seus termos pela Ordem de Serviço OI2022... da Direção de Finanças de Ponta Delgada. Cfr. RIT

D. Como fundamentos das correções de IVA realizadas, constam do RIT, com relevância para a matéria em apreciação nestes autos, os *infra* transcritos:

Consultando o sitio da internet www...pt, bem como as páginas das redes sociais Facebook “... –Animação Turística” e Instagram “...animacao.turistica, utilizadas pela empresa para promoção e divulgação dos serviços prestados, podemos verificar que o objeto principal da empresa é a animação turística através de passeios / circuitos citadinos, em comboio denominado “...”.

Apresenta-se do seguinte modo: “A operar em Ponta Delgada, tem como missao dar a conhecer o melhor que a cidade tem para oferecer, através de circuitos pré-definidos ou personalizados. Seja um evento empresarial, uma festa de aniversario ou uma viagem no tempo, ser· certamente uma experiência `nica.”

Na página da internet www...pt oferece os seguintes serviços: Circuito Histórico: O mais popular (Passeio pelos pontos emblemáticos e histÓricos de Ponta Delgada. Alguns pontos de interesse: Campo de S. Francisco, Portas da Cidade, Mercado da Graça.); 50 minutos; Circuito Jardins: Os Jardins mais bonitos (Passeio pelos jardins mais bonitos de Ponta Delgada. Pontos de interesse: Jardim José do Canto, Jardim António Borges); 50 minutos;

Circuito Histórico + PlantaÁ,,o de Ananases: A experiência completa (Passeio pelos pontos emblemáticos e histÓricos de Ponta Delgada. Alguns pontos de interesse: Campo de S. Francisco, Portas da Cidade, Mercado da Graça, PlantaÁ,,o de ananases. Com paragem `nica e visita guiada ‡ plantação de ananases;), 1h30m;

Circuito Praias: Passeio pela costa (Passeio relaxante pela costa de Ponta Delgada. Pontos de interesse: Praia do Pópulo); 50 minutos;

Em todos os circuitos constam as seguintes informações:

- ☐ *Incluído: Explicações em EN e PT; Seguro de passageiros;*
- ☐ *Não incluído: Reportagem fotográfica; Smartphone e auscultadores;*
- ☐ *O que trazer: Boa disposição e máquina fotográfica, Smartphone e auscultadores.*
- ☐ *NOTA: O Comboio não efetua paragens. Início e fim no quiosque... . Outros pontos de início sob confirma-o.*

Assim, conclui-se, com segurança, que a atividade da empresa é a animação turística sob a forma de passeios turísticos / circuitos pré-definidos no comboio denominada "...", a oferecer aos seus clientes, acompanhados das respetivas explicações, em inglês e português, com início e fim no quiosque ..., sito na

B. Matéria de Direito

Sendo a atividade da empresa constituída essencialmente pela animação turística, o IVA que incide sobre este tipo de prestações de serviços ter· que ser liquidado à taxa normal, uma vez que estes não se encontram expressamente definidos em nenhuma das verbas da Lista I – Taxa reduzida, anexa ao CÚdigo do IVA.

Contudo, verifica-se que a empresa liquida, nas faturas emitidas aos seus clientes, pelas prestações de serviço da ... – Animação Turística, o IVA à taxa reduzida de 4%, o que se encontra em infração do disposto no artigo 18º n.º 1 c) e n.º 3 do Código do IVA, pelo que h· que apurar o imposto em falta, que deveria ter sido liquidado à taxa normal, em vigor na Região Autónoma dos Açores em 2019, de 18%.

Apesar de não haver qualquer referência nas faturas emitidas, o motivo que ter· levado o SP a liquidar o IVA a 4%, poder· ser um erróneo enquadramento da atividade exercida, enquanto serviço de transporte de passageiros, levando a que se pudessem enquadrar os serviços prestados pelo SP A..., Lda no , âmbito da verba 2.14 da Lista I anexa ao Código do IVA:

“2.14 - Transporte de passageiros, incluindo aluguer de veículos com condutor. Compreende-se nesta verba o serviço de transporte e o suplemento de preço exigido pelas bagagens e reservas de lugar, bem como o transporte de pessoas no âmbito de atividades marítima -turísticas.”

Sendo certo que o SP não exerce uma atividade marítima -turísticas, resta saber se poder enquadrar a atividade exercida no transporte de passageiros.

Pedro Pais de Vasconcelos escreve, em DIREITO COMERCIAL, Almedina, Vol. I, 2014, p.g. 228, sobre o tipo contratual do contrato de transporte: “Pelo contrato de transporte, o transportador obriga-se, mediante remuneração, a deslocar ou fazer deslocar pessoas ou mercadorias alheias de um lugar para outro”.

Por outro lado, Carlos Lacerda Barata salienta (em CONTRATOS DE TRANSPORTE TERRESTRE: FORMAÇÃO E CONCLUSÃO - Texto base no Curso de Pós-graduação em Direito dos Transportes, realizado na Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, sob coordenação do Prof. Doutor Dario Moura Vicente e do Prof. Doutor M. Januário da Costa Gomes (<https://portal.oa.pt/upl/%7B8b4f0ac1-3c42-4a85-b5e9-c8607baca093%7D.pdf>, pag. 4) que:

“No contrato de transporte, o dever de deslocar constitui a obrigação principal e nuclear (a cargo do transportador), correspondendo ao cerne do objeto negocial, permitindo, assim, distinguir este tipo contratual de outros”

Por sua vez, o Decreto-Lei 9/2015 de 15 de janeiro, estabelece as condições que devem ser observadas no contrato de transporte rodoviário de passageiros e bagagens, em serviços regulares, definindo no seu artigo 3º d) o “Contrato de transporte: contrato a título oneroso, ou gratuito, celebrado com um operador de transporte público rodoviário em que este se obriga a prestar ao passageiro, mediante título de transporte válido, o serviço de transporte desde o local de origem até ao local de destino.”

Estando em causa “serviço de transporte”, a que é inerente a respetiva relação contratual, regulada pelo direito comercial, não decorrendo da lei fiscal um conceito próprio, ter-se- de aplicar o disposto no artigo 11º n.º 2 da Lei Geral Tributária, que

estabelece o seguinte “Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer diretamente da lei”

Salienta-se da leitura do disposto na alínea d) do artigo 3º do Decreto-Lei 9/2015 de 15 de janeiro, supra mencionado, que o serviço de transporte será prestado “desde o local de origem, até ao local de destino”, o que pressupõe que os passageiros pretendem deslocar-se de um local de origem “A” até a um local de destino “B”, diferentes um do outro. Não dever ser razoável admitir que os passageiros pretendem o deslocar-se do local de origem para o mesmo local de origem, como acontece nos serviços de circuitos turísticos prestados pelo SP A..., LDA, NIPC... .

Também no sítio da internet do IMT – Instituto da Mobilidade e dos Transportes, IP pode-se ler: “A atividade de transportes públicos em veículos automóveis pesados de passageiros (transportes de passageiros em autocarro), de âmbito nacional ou internacional, só pode ser exercida por pessoas singulares ou coletivas licenciadas pelo IMT.

O licenciamento para o exercício da atividade é titulado por um alvará (,âmbito nacional) ou por uma licença comunitária (,âmbito nacional e internacional), emitidos e renováveis, com validade máxima de 5 anos, mediante a comprovação de que os titulares possuem ou mantêm os requisitos de acesso à atividade.”

Diferentemente, nos termos do Artigo 3º do Decreto-Lei n.º 108/2009 de 15/05/2009, que estabelece as condições de acesso e de exercício da atividade das empresas de animação turística e dos operadores marítima -turísticas: “1 - Só consideradas atividades próprias das empresas de animação turística, a organização e a venda de atividades recreativas, desportivas ou culturais, em meio natural ou em instalações fixas destinadas ao efeito, de carácter lúdico e com interesse turístico para a regime em que se desenvolvam.”

C. Conclusão subcapítulo V.1. Correção técnica de imposto em falta - IVA

Exclui-se, assim, do âmbito de aplicação da verba 2.14 da Lista I anexa ao Código do IVA, todas as prestações de serviços complexas em que o serviço de transporte seja

apenas um dos elementos necessários à prossecução da finalidade dessa prestação de serviços, mas não o elemento que a caracteriza.

É o que acontece nos denominados "passeios turísticos" ou "circuitos" oferecidos pelo SP aos seus clientes, nos quais, ainda que esteja englobado também o transporte dos participantes, na verdade o serviço prestado não é o de transporte de passageiros, mas sim um conjunto de serviços, por exemplo, visitas ao centro histórico, jardins, praias ou estufa de ananases de Ponta Delgada, acompanhadas de explicações fornecidas através de gravação em português e inglês, ou eventos como festas de aniversário, eventos empresariais, visitas de estudo, etc, o que lhes confere as características de atividade turística e o afasta do transporte de passageiros propriamente dito,

O SP possui um comboio turístico utilizado exclusivamente para transportar os turistas/clientes nos passeios pelo centro histórico, jardins, praias ou estufa de ananases de Ponta Delgada.

Efetivamente, o serviço oferecido aos seus clientes não é um transporte de passageiros, mas uma forma alternativa dos turistas usufruírem dos passeios por pontos de interesse em Ponta Delgada, o que se resume numa atividade meramente turística.

Em conclusão, os passeios turísticos promovidos pelo SP A..., Lda, ainda que possam ser efetuados num comboio, não são o passíveis de enquadramento na verba 2.14 da lista I anexa ao Código do IVA, pelo que aos mesmos deve ser aplicada a taxa normal de imposto prevista no artigo 18.º n.º 1 alínea c) e n.º 3 do Código do IVA. [...]"

No mesmo sentido se podem verificar as Informações Vinculativas n.º 12637 de 2017, e n.º 13464 de 2018, emitidas pela AT, que defendem a aplicação de taxa normal de IVA a todo o valor dos passeios turísticos. Com base na supra apresentada matéria de facto e de direito, foi apurado o IVA em falta, que ascende ao valor total anual de 12.301,88€, pelo que se propõe as devidas correções, sendo ainda devidos os correspondentes juros compensatórios, de acordo com o disposto no artigo 96º n.º 1 do CIVA, conjugado com o artigo 35º da Lei Geral Tributária, conforme quadro infra:

QUADRO N.º 3:

PERÍODO	BASE TRIBUTÁVEL TAXA REDUZIDA IVA	IVA À TAXA REDUZIDA 4%	IVA À TAXA NORMAL 18%	CORREÇÃO IVA
201901	2 664,90 €	106,60 €	479,68 €	373,09 €
201902	1 132,21 €	45,29 €	203,80 €	158,51 €
201903	8 275,29 €	331,01 €	1 489,55 €	1 158,54 €
201904	11 830,75 €	473,23 €	2 129,54 €	1 656,31 €
201905	11 662,49 €	466,50 €	2 099,25 €	1 632,75 €
201906	9 481,00 €	379,24 €	1 706,58 €	1 327,34 €
201907	8 232,50 €	329,30 €	1 481,85 €	1 152,55 €
201908	10 485,50 €	419,42 €	1 887,39 €	1 467,97 €
201909	9 859,00 €	394,36 €	1 774,62 €	1 380,26 €
201910	7 606,83 €	304,27 €	1 369,23 €	1 064,96 €
201911	5 072,25 €	202,89 €	913,01 €	710,12 €
201912	1 567,75 €	62,71 €	282,20 €	219,49 €
TOTAIS	87 870,47 €	3 514,82 €	15 816,70 €	12 301,88 €

E. A AT concluiu pela correção da taxa de imposto aplicável de 4% para 18%, e procedeu aos atos de liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios, respetivamente:

- 2023 ... referente ao Período de Janeiro de 2019;
- 2023 ... referente ao Período de Fevereiro de 2019;
- 2023 ... referente ao Período de Março de 2019;
- 2023 ... referente ao Período de Abril de 2019;
- 2023 ... referente ao Período de Maio de 2019;
- 2023 ... referente ao Período de Junho de 2019;
- 2023 ... referente ao Período de Julho de 2019;
- 2023 ... referente ao Período de Agosto de 2019;
- 2023 ... referente ao Período de Setembro de 2019;
- 2023 ... referente ao Período de Outubro de 2019;
- 2023 ... referente ao Período de Novembro de 2019;

-2023 ... referente ao Período de Dezembro de 2019.

F. O Requerente, notificada destes atos de liquidação adicional de IVA e liquidação dos respetivos juros compensatórios, praticados pelo Serviço de Finanças de Ponta Delgado, apresentou, em 14/09/2024, Pedido de Revisão Oficiosa, nos termos do disposto no art.º 78º da LGT, dirigido à Direção de Finanças de Ponta Delgada, ao qual deu origem ao processo da AT n.º ...2024.... Cfr. Doc. 1 a 3 do PPA e RIT.

G. O Requerente não foi notificado de qualquer pronúncia da AT sobre o pedido de revisão oficiosa n.º ...2024.... cf. provado por acordo.

H. De relevo para os presentes autos, AT emitiu as seguintes informações Vinculativas n.º 12637 de 2017, e n.º 13464 de 2018, das quais resulta o seguinte:

Na Informação Vinculativa n.º 12637, com despacho de 15.12.2017, da Directora de Serviços do IVA, por subdelegação, pede-se esclarecimento sobre as seguintes prestações:

— “venda de passeios em comboio turístico”,

O entendimento veiculado pela AT foi o seguinte:

“4. A verba 2.14 da Lista I anexa ao Código do IVA (CIVA) determina a aplicação da taxa reduzida, prevista no artigo 18.º n.º 1 alínea a) do Código do IVA, ao "transporte de passageiros, incluindo o aluguer de veículos com condutor. Compreendendo-se nesta verba o serviço de transporte e o suplemento de preço exigido pelas bagagens e reservas de lugar.”

5. Esta verba contempla unicamente o mero transporte de passageiros.

6. Assim, os serviços de transporte que tiverem subjacentes outros serviços que não o suplemento do preço exigido pelas bagagens e reservas de lugar, não têm cabimento na verba 2.14 da Lista I anexa ao Código do IVA.

7. Exclui-se, pois, do âmbito de aplicação desta verba todas as prestações de serviços complexas em que o serviço de transporte seja apenas um dos elementos

necessários à prossecução da finalidade dessa prestação de serviços, mas não o elemento que a caracteriza.

8. É o que acontece, por exemplo, nos denominados "passeios turísticos", em que ainda que esteja englobado também o transporte dos participantes, na verdade o serviço prestado não é o de transporte de passageiros, mas sim um conjunto de serviços, por exemplo, visitas a parques ou museus, guia, animação, etc., que lhe confere as características de atividade turística e o afasta do transporte de passageiros propriamente dito.

9. O Requerente refere que possui um comboio turístico utilizado exclusivamente para transportar os turistas/clientes no passeio pelos jardins da quinta.

10. Efetivamente, o serviço que o Requerente oferece aos seus clientes não é um transporte de passageiros, mas uma forma alternativa dos turistas usufruírem do passeio pelos jardins da quinta, o que se reconduz na sua atividade turística.

11. Em conclusão, os passeios turísticos promovidos pelo Requerente, ainda que possam ser efetuados num comboio, não são passíveis de enquadramento na verba 2.14 da lista I anexa ao Código do IVA, pelo que aos mesmos deve ser aplicada a taxa normal de imposto prevista no artigo 18.º n.º 1 alínea c) do Código do IVA”.

I. Na informação vinculativa n.º 13464, com despacho de 03.05.2018, da Diretora de Serviços do IVA, por subdelegação, pede-se esclarecimento sobre as seguintes situações:

- “a. O Requerente procede à recolha de clientes no hotel para realização de um pacote turístico que inclui um passeio marítimo em barco próprio junto à costa ou em alto mar, o passeio inclui uma refeição ligeira fornecida por terceiros, neste passeio podem ou não ocorrer avistamentos de cetáceos. Em sede de IVA, pretende esclarecer se pode optar pelo regime das agências de viagens e liquidar o IVA pela margem, e se este serviço pode ser considerado um pacote turístico”;

- “b. O Requerente realiza passeios de jipe (em viatura da empresa com condutor que serve de guia), durante os quais são servidas refeições ligeiras por terceiros, está, ainda, incluída uma visita a um jardim botânico ou a outros centros de interpretação. O

Requerente pretende esclarecer se o que está em causa é um serviço de agência de viagem cujo IVA é liquidado pela margem ou se está em causa um serviço de animação turística enquadrado no regime normal do IVA sujeito à taxa normal de imposto”;

- “c. O Requerente solicita que se esclareça se o conceito de pacote turístico implica a aquisição de serviços a terceiros. Isto é, uma vez que a empresa possui barcos e viaturas próprias e recorre a terceiros apenas para o serviço de refeições, se pode considerar como sendo um serviço de agência de viagem e liquidar o IVA pela margem”;

- “d. Finalmente, um passeio num barco da empresa em que a bordo do barco vai um skipper e um marinheiro para passeio em alto mar, pode ser considerado um transporte de passageiros e a liquidação de IVA ocorrer à taxa reduzida”,

O entendimento veiculado pela AT foi o seguinte:

“14. Esta verba [2.14 da Lista I anexa ao Código do IVA] contempla unicamente o transporte de passageiros. Assim, os serviços de transporte que tiverem subjacentes outros serviços que não o suplemento do preço exigido pelas bagagens e reservas de lugar, não têm cabimento na verba 2.14 da Lista I anexa ao Código do IVA.

15. Exclui-se, pois, do âmbito de aplicação desta verba todas as prestações de serviços complexas em que o serviço de transporte seja apenas um dos elementos necessários à prossecução da finalidade dessa prestação de serviços, mas não o elemento que a caracteriza.

16. Por exemplo, nos denominados “passeios turísticos”, ainda que esteja englobado também o transporte dos participantes, na verdade o serviço prestado não é o de transporte de passageiros propriamente dito, mas sim um conjunto de serviços, por exemplo, refeições, visitas a parques ou museus, guia, etc., que não são valorizados individualmente pelo destinatário. A este são-lhe apresentados os passeios previamente organizados, e o que adquire não é cada um dos serviços, mas um pacote que lhe confere as características de atividade turística.

(...)

a. A situação descrita na alínea a) da exposição em análise, traduz-se num passeio turístico de barco organizado pelo Requerente, para a realização do qual este recorre a meios próprios e a serviços fornecidos por terceiros (refeições a bordo do barco). Esta operação não tem enquadramento no diploma pelo qual se regem as agências de viagem e organizadores de circuitos turísticos (Decreto-lei n.º 221/1985 de 03 de julho, alterado pelo Decreto-lei n.º 206/96 de 26 de outubro), sendo abrangida pelo regime geral do IVA, e tributada à taxa normal de imposto.

b. Na situação descrita na alínea b) da exposição do Requerente, este refere que realiza passeios de jipe (em viatura da empresa com condutor que serve de guia), durante os quais são servidas refeições ligeiras fornecidas por terceiros, está, ainda, incluída uma visita a um jardim botânico ou a outros centros de interpretação. Tal como na situação descrita no ponto anterior esta operação está sujeita às regras gerais do IVA, sendo tributada à taxa normal de imposto.

c. O conceito de pacote turístico para efeitos de aplicação do regime das agências de viagem e organizadores de circuitos turísticos, previsto no Decreto-lei n.º 221/1985 de 03 de julho, alterado pelo Decreto-lei n.º 206/96 de 26 de outubro, pressupõe que o pacote apresentado aos clientes seja constituído integralmente por bens e serviços fornecidos por terceiros. As situações em que o Requerente recorre a bens e serviços próprios e a bens e serviços fornecidos por terceiros estão sujeitos às regras gerais do IVA

d. A última questão apresentada prende-se com os passeios em barcos da empresa, nos quais a bordo do barco vai um skipper e um marinheiro para o passeio em alto mar. Estando em causa um passeio de barco, conforme o Requerente o qualifica, a taxa de imposto é aplicável a taxa normal de IVA”.

J. Inconformada com o ato tributário de IVA e juros compensatórios acima identificado, o Requerente apresentou no CAAD, em 14 de abril de 2025, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral e de pronúncia arbitral tendo em vista a anulação das referidas liquidações adicionais de IVA.— cf. registo de entrada no SGP do CAAD.

F. FUNDAMENTAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO

Cabe ao Tribunal Arbitral seleccionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, bem como discriminar a matéria provada e não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.ºs 3 e 4, do CPC, aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal baseia a sua decisão, quanto à matéria de facto, na sua íntima e prudente convicção, formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência (cfr. artigo 16.º, alínea e), do RJAT, e artigo 607.º, n.º 4, do CPC, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g., força probatória plena dos documentos autênticos, cfr. artigo 371.º do Código Civil), é que não domina, na apreciação da prova produzida, o referido princípio da livre apreciação (cfr. artigo 607.º, n.º 5, do CPC, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados como factos provados, tendo por base a análise crítica e conjugada dos documentos juntos aos autos e da prova testemunhal.

Em relação à prova testemunhal importa salientar, B..., que trabalha para a Requerente como motorista do veículo, corretamente do comboio turístico, disse que efetua o transporte de clientes, os clientes dirigem-se ao quiosque e compram o passeio. Mais disse, no quiosque vendem outro tipos de produtos, como águas e cafés, e que não feita no comboio. Mais referiu que não dão explicações, o que tem é uma gravação no comboio, que por vezes colocam outra vezes nada, dependendo do pedido dos clientes, por vezes, até colocam musica de criança quando são passeios de crianças. Essa gravação, consiste na indicação dos pontos mais

emblemáticos da cidadã a medida que passam. Mais referiu que não presta qualquer serviço de guia turístico, embora por vezes responda as perguntas que os clientes fazem sobre alguns dos pontos, ou recomendações de restaurantes. Disse, que verifica os bilhetes dos clientes.

No que se refere ao depoimento da testemunha C..., tecnico de contabilidade, é responsável contabilidade da Requerente, o mesmo não se traduziu na comprovação de factos relevantes para a decisão.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas Partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada, nem os factos incompatíveis ou contrários aos dados como provados.

Dos factos com interesse para a decisão da causa, todos objetos de análise concreta, não se provaram os que não constam da factualidade supra descrita.

G. QUESTÕES DECIDENDAS

Atenta a posição das partes, adotadas nos argumentos por cada apresentada, constituem questões centrais a dirimir:

i. A declaração de ilegalidade dos atos de liquidação adicionais de IVA e dos correspondentes juros compensatórios, relativas aos períodos de janeiro a dezembro de 2019, no montante total de €14.152,52, teve origem na correção promovida pela Autoridade Tributária e Aduaneira, a qual entendeu não ser aplicável a taxa reduzida de 4%, mas antes a taxa normal de 18%, por considerar inexistir enquadramento das operações na verba 2.14 da Lista I anexa ao Código do IVA.

ii. Condenação do reembolso das quantias pagas, juros indemnizatórios e reembolso de custas, encargos de processos executivo e coimas

H. MATÉRIA DE DIREITO

A questão decidenda, perante a factualidade dada como provada e as normas legais em vigor à data dos factos, cumpre começar por avaliar a legalidade das liquidações face à redação da verba 2.14 da Lista I anexa ao CIVA após a entrada em vigor da Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro, consiste em determinar, se as operações realizadas pelo Requerente no período de janeiro a dezembro de 2019, constituem ou não serviços de transporte de passageiros. Importa, assim, apurar se tais operações se enquadram na noção de “transporte de passageiros”, nos termos da verba 2.14 da Lista I anexa ao Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), e se, por conseguinte, lhes é aplicável a taxa reduzida de 4%. Cumpre ainda apreciar se, no âmbito do serviço de transporte prestado, o Requerente efetuou outras prestações qualificáveis como serviços acessórios para efeitos de IVA, devendo, nesse caso, ser faturadas e discriminadas individualmente.

A questão em análise consiste em determinar se os bilhetes do comboio turístico comercializados pelo Requerente abrangiam, na prestação do serviço de transporte, outros serviços adicionais, e identificar quais seriam esses eventuais serviços.

Previamente, cumpre salientar que o ónus da prova recai sobre a AT, uma vez que foi esta quem realizou a correção e quem sustenta que o Requerente prestou outros serviços além do serviço de transporte incluídos no preço do bilhete. Especificamente a AT, na sua correção afirmou que o Requerente também oferece os serviços de “*eventos como festas de aniversário, eventos empresariais, visitas de estudo, etc*”.

As normas que regem o ónus da prova na relação jurídico-fiscal do contribuinte decorrem do artigo 74.º, n.º 1 da LGT: “o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.”, em consonância com o disposto no artigo 342.º n.º 1 do CC, “aquele que invocar um direito cabe fazer a prova dos factos constitutivos do direito alegado.” (nosso sublinhado)

Há, vasta jurisprudência sobre o ónus da prova, sustentando que cabe à AT o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais vinculativos legitimadores da sua atuação e que cabe ao contribuinte provar os factos que operam como suporte das pretensões e direitos que invoca. (vide *Processo Arbitral n.º 236/1014-T de 4 de Maio de 2015*).

Nesse sentido, vide o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 26.2.2014, proc. n.º 0951/11: *“Em consequência, cabe à Administração Tributária o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais vinculativos legitimadores da sua actuação, para o que deve provar os factos constitutivos de que legalmente depende a decisão administrativo-tributária com certo conteúdo e com certo sentido. Pelo seu lado, cabe ao contribuinte provar os factos que operam como suporte das pretensões e direitos que invoca.”*

Mais refere: *Daí que incida sobre o Requerente o ónus da demonstração efectiva dos factos inscritos e das razões na base dos ajustamentos realizados na contabilidade, não bastando ficar a dúvida sobre a viabilidade da respectiva justificação, porquanto o disposto no n.º 1 do art. 110.º do CPPT tem a sua aplicação fulcral quando é a Administração Tributária a afirmar a existência dos factos tributários e respectiva quantificação (cfr., assim, o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 26.2.2014, proc. n.º 0951/11). Deste modo, a prova produzida deve assegurar, com a certeza exigível, que as regularizações e ajustamentos realizados possuem consistência e materialidade bastante em face das justificações que lhe presidem.”*

De salientar que as declarações do Requerente se presumem verdadeiras e de boa-fé, princípio base consagrado no artigo 75.º da LGT: *“Presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos. (Redação da Lei n.º 80-C/2013 de 31 de dezembro)”*.

O afastamento da presunção ocorre quando: *“as declarações, contabilidade ou escrita revelarem omissões (artigo 75.º n.º 2 alínea a), e quando o contribuinte não cumprir os deveres que lhe couberem de esclarecimento da sua situação tributária (artigo 75.º n.º 2 alínea b).*

No caso em análise, nenhuma destas circunstâncias se verifica nos autos, ou foi demonstrada, não havendo motivos para afastar a presunção de veracidade e de boa-fé das declarações prestadas pelo Requerente.

Adicionalmente, a questão do ónus da prova é amplamente tratada pela jurisprudência, reforçando a obrigação da Autoridade Tributária de fundamentar as suas correções e alegações, especialmente quando pretende afastar a presunção legal atribuída às declarações do contribuinte.

Iniciaremos pela análise dos factos e das operações realizadas pelo Requerente, com base nos factos dados como assentes.

Conclui-se, portanto, que o Requerente, presta um serviço de transporte de passageiros voltado para o setor do turismo, utilizando um comboio turístico que realiza passeios pelos principais pontos turísticos da cidade, através de um veículo denominado “*comboio ...*”.

O referido serviço é operado e prestado por um veículo adstrito à atividade turística e cuja finalidade principal é proporcionar experiências turísticas. Ademais, observa-se que o percurso do serviço tem início e termino no mesmo local.

As faturas apresentadas pelo Requerente identificam o serviço de transporte, com a descrição do Bilhete e variação de preço conforme a categoria (adulto, menor ou sénior). Os demais serviços, como bebidas e comida, também estão detalhados e discriminados individualmente nas faturas, com aplicação da taxa correspondente.

Posto isto, uma das questões a ser analisada consiste em determinar se os serviços de transporte afetos ao turismo estão abrangidos pela verba 2.14 da Lista I, anexa ao CIVA.

Assim, segundo a redação conferida à verba 2.14 da Lista I, anexa ao CIVA, pela Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro, é tributado à taxa reduzida: “*Transporte de passageiros, incluindo aluguer de veículos com condutor. Compreende-se nesta verba o serviço de transporte e o suplemento de preço exigido pelas bagagens e reservas de lugar, bem como o transporte de pessoas no âmbito de atividades marítimo-turísticas. Compreende-se nesta verba o serviço de transporte e o suplemento de preço exigido pelas bagagens e reservas de lugar.*”

Deste modo, de acordo com a alínea a) do n.º 1 do art. 18.º do CIVA e a verba 2.14 da Lista I, anexa ao CIVA, o transporte de passageiros, seja individual ou coletivo, está sujeito à taxa reduzida de 4%, nas Regiões Autónomas.

Relativamente às informações Vinculativas n.º 12637 de 2017 e n.º 13464 de 2018, invocadas pela AT, importa salientar que as circulares não constituem normas vinculativas para os tribunais.

Em conformidade com o disposto no atual artigo 68.º-A, n.º 1, da Lei Geral Tributária (LGT), a AT está vinculada às orientações genéricas constantes das circulares em vigor à data do facto tributário, tal vinculação não se estende aos particulares nem aos tribunais” (Ac. do STA, de 20.10.2010, processo n.º 01023/09).

Reitera-se, que, a Administração Tributária se encontra vinculada ao conteúdo das circulares que emite relativamente ao entendimento das normas tributárias aplicáveis, compromisso claramente previsto no artigo 68.º, n.º 4, alínea b) da LGT (atual artigo 68.º-A n.º 1 da LGT), e que decorre dos princípios da boa-fé e da igualdade, basilares à atuação administrativa (artigo 266.º n.º 2 da Constituição da República) -cf. Ac. do STA, de 17.10.2012, processo n.º 0583/12. Acrescenta-se, ainda, que “[o] objetivo subjacente à emissão destas orientações genéricas é dotar os contribuintes de um instrumento que os esclareça sobre a interpretação que a AT faz num determinado caso, conferindo segurança adicional em termos de previsibilidade da atuação administrativa” (Ac. do TCAS, de 25.06.2019, processo n.º 3078/05.7BELSB).

Neste contexto, destaca-se que esta matéria específica e a legislação correspondente foram alvo de clarificação pelo legislador, principalmente em virtude das interpretações anteriormente adotadas pela Autoridade Tributária.

O legislador procedeu à clarificação relativamente à redação da verba 2.14 da Lista I anexa ao CIVA, conforme estabelecido pela Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro. Esta alteração baseou-se na Proposta de Lei n.º 156/XIII/4.^a que veio a ser incorporada na Lei do Orçamento de Estado para 2019, aprovada pela referida Lei n.º 71/2018, de 31/12/2018, nos seguintes termos:

“A Autoridade Tributária (AT) tem vindo a ter o entendimento que “o transporte de passageiros, individual ou coletivo, por qualquer via ainda que o fim seja um passeio turístico, é passível de imposto à taxa reduzida (6%), por enquadramento na citada

verba 2.14 da Lista I anexa ao CIVA.”, entendimento este que foi inclusive assumido em diferentes informações vinculativas.

A existência de refeições incluídas no preço, ou de outras atividades, não deve excluir a qualificação como transporte de passageiros das restantes componentes do preço, desde que discriminadas as atividades na fatura.

Contudo, mais recentemente, a Autoridade Tributária tem vido, em certos casos, a assumir um entendimento que o serviço de transporte de passageiros, quando praticado no âmbito de atividades marítimo turísticas, deverá ser tributado com uma taxa de (23%).

(...)

Face às dúvidas que se colocaram e à incerteza criada pela recente prática da Autoridade Tributária em recusar a aplicação da taxa reduzida no transporte de passageiros em passeios turísticos, é conveniente que o sentido da lei seja esclarecido.

O esclarecimento é que o transporte de pessoas com finalidade de passeio turístico é tributado como transporte de passageiros, independentemente da presença de outros elementos no serviço, desde que estes estejam discriminados e aplicando-se a este a sua taxa própria. (...)”

Diante do exposto, conclui-se, assim, que conforme entendimento do legislador, as operações de transporte de passageiros — incluindo aquelas realizadas com finalidade turística, como no caso em análise — devem ser enquadradas como transporte de passageiros e, portanto, sujeitas à taxa reduzida.

Solucionada a primeira questão, cabe analisar, se, no contexto do serviço prestado, o Requerente executou outras atividades que não possam ser enquadradas como serviços de transporte e, ainda, se tais atividades foram devidamente discriminadas e submetidas à aplicação da taxa adequada pelo próprio Requerente.

Verifica-se que, tanto no âmbito do RIT como nos presentes autos, a AT não especifica nem identifica se os serviços de festas, eventos e visitas foram efetivamente prestados, bem

como se o foram, foram efetivamente cobrados e incluídos no valor dos bilhetes comercializados pelo Requerente.

Não foi possível identificar serviços incorporados ao serviço de transporte que não correspondem a atividade de transporte e que, portanto, deveriam ser discriminados individualmente.

Para que o bilhete comercializado pelo Requerente, não estivesse abrangido pela norma mencionada, seria necessário que esse bilhete incluísse serviços específicos, tais como “*eventos como festas de aniversário, eventos empresariais, visitas de estudo, etc*”. Contudo, a AT não conseguiu demonstrar ou sequer identificar em que momento essa condição teria ocorrido.

Competia à AT, apresentar provas que corroborassem essa alegação, contudo não foi apresentada qualquer evidência ou documentação que possibilite identificar a fatura ou o serviço prestado em data ou período específico, designadamente serviços prestados fora do âmbito do serviço de transporte.

Por fim, importa salientar que a AT também alega que os serviços de transporte eram acompanhados de explicações disponibilizadas por meio de gravação em português e inglês, razão pela qual entende ser aplicável a taxa normal.

Cumprе referir que a AT entendeu que, ao ser prestado um serviço que não se inclui no serviço de transporte, todo o serviço de transporte deveria ser tributado à taxa normal.

Não concordamos com essa interpretação, consideramos que cada serviço deve ser tributado de acordo com a sua taxa específica, devendo ser efetuada a correção necessária neste sentido.

Estamos diante da análise entre prestação principal e prestação acessória, sendo a principal referente ao serviço de transporte e a acessória relativa às explicações disponibilizadas por meio de gravação.

Importa salientar que existe vasta jurisprudência do TJUE sobre este tema, a qual será devidamente considerada nesta análise.

Para abordar esta questão, impõe-se uma análise teórica rigorosa acerca da distinção traçada pelo Tribunal de Justiça da União Europeia entre prestação principal e prestação

acessória, no contexto da interpretação da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006.

Em conformidade com o disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, entende-se que cada prestação de serviços deve ser considerada, regra geral, como distinta e independente. Ademais, a prestação que, sob a ótica económica, constitua um único serviço não deve ser fracionada de forma artificial, sob pena de se comprometer a coerência funcional do regime do IVA.

Neste sentido, a jurisprudência comunitária tem vindo a consolidar o entendimento de que uma prestação é considerada acessória relativamente a uma prestação principal sempre que não constitua, para o destinatário, um fim em si mesma, mas sim um meio de usufruir em melhores condições do serviço principal prestado.

Desta forma, prestações de serviços que visem melhorar os objetivos do serviço de transporte turístico podem ser classificadas como operações 'puramente acessórias' ou 'estritamente conexas' ao serviço principal. Este entendimento decorre da jurisprudência comunitária nos seguintes Acórdãos:

a) Acórdão de 22 de outubro de 1998 'T.P.Madgett, R.M. Baldwin e The Howden Court Hotel', Processos apensos C-308/96 e C-94/97, onde o Tribunal considerou que poderia haver prestações que, embora relacionadas com a prestação principal, 'não constituem [...] um fim em si, mas um meio de beneficiar das melhores condições do serviço principal.', concluindo nesse contexto que se trata de 'prestações [...] puramente acessórias relativamente às prestações [efetuadas a título principal]'.

b) Acórdão de 25 de fevereiro de 1999, 'Card Protection Plan Ltd', Processo C-349/96, através do qual o TJCE firmou o entendimento de que 'uma prestação deve ser considerada acessória em relação a uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si, mas um meio de beneficiar nas melhores condições do serviço principal do prestador'.

c) Acórdão de 27 de setembro de 2012, 'Field Fisher Waterhouse LLP', processo C-392/11, o Tribunal de Justiça declarou que se está em presença de uma prestação única quando uma ou várias prestações constituem uma prestação principal e a outra ou

as outras prestações constituem uma ou várias prestações acessórias, a que se aplica o tratamento fiscal da prestação principal. Em particular, uma prestação deve ser considerada acessória em relação a uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si mesmo, mas um meio de beneficiar, nas melhores condições, do serviço principal do prestador. Neste sentido, vide os seguintes acórdãos: a) CPP - Processo n.º C 349/96, Colet., p. I 973, n.º 30, de 25 de fevereiro de 1999; b) Part Service, C-425/06, Colet., p. I 897, n.º 52 de 21 de fevereiro de 2008; c) Bog e outros, Processos n.os C 497/09, C 499/09, C 501/09 e C 502/09, Colet., p. I 1457, n.º 54, de 10 de março de 2011).

d) Acórdão de 17 de Janeiro de 2013, 'BGZ Leasing Sp.z o.o', Processo C-224/11, onde se refere que está «em causa uma operação única, nomeadamente, quando dois ou vários elementos ou atos fornecidos pelo sujeito passivo ao cliente estão tão estreitamente ligados que formam, objetivamente, uma única prestação económica indissociável, cuja decomposição revestiria um carácter artificial» e que 'a operação constituída por uma única prestação no plano económico não deve ser artificialmente decomposta para não alterar a funcionalidade do sistema do IVA'. Continua, ainda, referindo que 'para determinar se as prestações fornecidas constituem várias prestações independentes ou uma prestação única, importa averiguar os elementos característicos da operação em causa', designadamente 'uma determinada conexão entre si'.

Ainda, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, designadamente no n.º 30 do acórdão acima identificado, (processo C-224/11), 'uma prestação é considerada acessória em relação a uma prestação principal, nomeadamente, quando não constitua para a clientela um fim em si, mas sim um meio de beneficiar, nas melhores condições, do serviço principal do prestador'. É particularmente relevante, na medida em que reforça a ideia de que, para determinar se as prestações fornecidas constituem várias prestações independentes ou uma prestação única, importa averiguar os elementos característicos da operação em causa.

Por último, cumpre recordar o afirmado no Acórdão do TJUE de 04-03-2021, proferido no processo n.º C-581/19:

37. Resulta de jurisprudência constante do Tribunal de Justiça que, quando uma operação económica é constituída por um conjunto de elementos e de atos, há que tomar em consideração todas as circunstâncias em que se desenvolve a operação em questão para determinar se dela resulta uma ou mais prestações (v., neste sentido, Acórdão de 25 de fevereiro de 1999, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, n.º 28 e jurisprudência referida), especificando-se que, regra geral, cada prestação deve ser considerada uma prestação distinta e independente, como decorre do artigo 1.º, n.º 2, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 [Acórdão de 2 de julho de 2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, n.º 23 e jurisprudência referida].

38. Todavia, a título de exceção a esta regra geral, em primeiro lugar, a operação constituída por uma só prestação no plano económico não deve ser artificialmente decomposta para não alterar a funcionalidade do sistema do IVA. É por isso que existe uma prestação única quando dois ou mais elementos ou atos fornecidos pelo sujeito passivo ao cliente estão tão estreitamente ligados que formam, objetivamente, uma única prestação económica indissociável, cuja decomposição revestiria carácter artificial [Acórdão de 2 de julho de 2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, n.º 23 e jurisprudência referida]

Aplicando a jurisprudência exposta ao presente caso, verificamos que a prestação principal é o serviço de transporte, sendo que o facto de conter explicações dadas num sistema de som geral mediante uma gravação, não constitui uma prestação que deve ser considerada acessória, por não constitui para a clientela um fim em si mesmo.

Ou seja, os clientes não podem usufruir ou contratar a gravação individualmente. Muito semelhante, a utilização do serviço multimédia de um veículo, do rádio, do ar condicionado ou mesmo de um sistema de carregamento de telemóveis que o veículo possa oferecer para o seu cliente, ou outras amenidades, que não constituem um fim em si, ou alteram a operação principal.

Igualmente conforme resulta da jurisprudência, o serviço que beneficia da taxa reduzida é o serviço de transporte e não as explicações, pelo que não foi criado pelo Requerente uma operação que revestisse um carácter artificial para beneficiar desse regime, pelo contrário.

Conforme mencionado, competia à AT, no âmbito da correção, caso considerasse que determinado serviço não está incluído no serviço de transporte, quantificar o valor respetivo no bilhete emitido, proceder à devida correção e aplicar a taxa normal apenas a esse serviço, e não ao valor total. A mera alegação da inclusão no preço do transporte de “Explicações em EN e PT”, não é suficiente para suportar a correção realizada.

Face a todo o exposto e às disposições legais identificadas decide-se pela procedência do pedido formulado pelo Requerente.

I. DO PEDIDO DE REEMBOLSO DAS QUANTIAS PAGAS, JUROS INDEMNIZATÓRIOS E REEMBOLSO DE CUSTAS, ENCARGOS DE PROCESSOS EXECUTIVO E COIMAS

a. Do Pedido de Reembolso das quantias retidas

O Requerente, peticiona o reembolso das quantias indevidamente retidas na fonte acrescidas dos competentes juros indemnizatórios.

Na sequência da anulação das liquidações adicionais de IVA e respetivos juros, assiste ao Requerente o direito a ser reembolsado das quantias indevidamente retidas em excesso, resultante dessa mesma anulação.

Assim, julga-se procedente o pedido do Requerente, reconhecendo-lhe o direito à restituição da quantia de € 14.152,52.

b. Do Pedido dos Juros Indemnizatórios

O Requerente peticiona que a Requerida seja condenada ao pagamento de juros indemnizatórios, fixados nos termos do artigo 43.º da LGT.

Este preceito, aplicável de forma subsidiária ao processo arbitral tributário por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, dispõe 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.”*

Considera-se verificada a existência de erro imputável aos serviços, segundo jurisprudência uniforme do STA, sempre que a reclamação graciosa ou impugnação judicial do ato de liquidação seja julgada procedente (no mesmo sentido, a decisão no processo arbitral n.º 218/2013-T).

Assim, reconhece-se ao Requerente o direito ao recebimento de juros indemnizatórios, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT; artigo 61.º, n.ºs 2 a 5 do CPPT; artigo 559.º, n.º 1, do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril, calculados desde a data do pagamento indevido do imposto e dos juros compensatórios até à data do processamento da respetiva nota de crédito, em que são incluídos, conforme estabelece o disposto no n.º 5 do artigo 61.º do CPPT.

c. Pedido de Reembolso de custas, encargos de processos executivo e coimas

O Requerente peticiona, ainda, a condenação da AT na restituição de todos os montantes pagos indevidamente, relativamente às liquidações aqui impugnada, acrescida das demais quantias suportadas em consequência dessas mesmas liquidações, designadamente custas, encargos relativos a processos executivos instaurados, no montante global de 15.023,71€, bem como coimas, tudo pago em 29 de dezembro de 2023.

Nos termos do artigo 24.º n.º 1.º alínea b) a d) do RJAT, a decisão arbitral comporta os seguintes efeitos:

b) 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;

c) Rever os actos tributários que se encontrem numa relação de prejudicialidade ou de dependência com os actos tributários objecto da decisão arbitral, designadamente por se inscreverem no âmbito da mesma relação jurídica de imposto, ainda que correspondentes a obrigações periódicas distintas, alterando-os ou substituindo-os, total ou parcialmente;

d) Liquidar as prestações tributárias em conformidade com a decisão arbitral ou abster-se de as liquidar.

Atendendo à procedência do pedido arbitral e consequente anulação das liquidações adicionais de IVA e respetivos juros, bem como a decisão de indeferimento da revisão oficiosa n.º ...2024..., decorre do normativo exposto que a situação do Requerente deve ser reposta como se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado.

No que se refere ao pedido de condenação da AT na restituição de custas que não as suportadas no Tribunal Arbitral, designadamente encargos de processos executivos instaurados e coimas, o Tribunal arbitral é materialmente incompetente para as apreciar, pois não se incluem nas competências supra mencionas.

O pedido de condenação nos encargos de processos executivos instaurados e coimas, está fora do escopo da competência material do CAAD conforme artigo 2.º, n.º 1, do RJAT, o que determina a absolvição da AT da instância arbitral nesta parte, nos termos dos artigos 2º, nº 1, do RJAT e 576.º, n.ºs 1 e 2 e 577º, al. a), do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Quanto à restituição de custas suportadas no Tribunal Arbitral, atendo a procedência do pedido ficam a cargo da Requerida, de acordo com o disposto no nº 2 do artigo 12.º do Regime de Arbitragem Tributária, do artigo 4.º do RCPAT e da Tabela I anexa a este último. – n.º 10 do art.º 35º, e n.º 1, 4 e 5 do art.º 43º da LGT, n.º 1, al. a) do art.º 5.º do RCPT, n.º 1, al. a) do 97.º-A, do CPPT e 559.º do CPC).

J. DECISÃO

Termos em que, de harmonia com o exposto, decide-se neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar procedente o pedido de anulação das liquidações adicionais de IVA, e anular esses actos;
- b) Julgar procedente o pedido de reembolso das quantias indevidamente pagas, no montante global de €14.152,52 e condenar a Administração Tributária a pagar este montante ao Requerente;
- c) Condenar a Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal em vigor, sobre a quantia indevidamente paga, contabilizados desde a

data do pagamento até efetivo e integral pagamento, tudo conforme o disposto n.ºs 2.º a 5.º do art.º 61.º do CPPT, à taxa legal apurada de harmonia com o disposto no n.º 4.º do art.º 43.º da LGT.

- d) Absolver a AT da instância arbitral quanto ao pedido de reembolso de custas e encargos com processos executivo e coimas;
- e) Condenar a AT no pagamento das custas processuais.

K. VALOR DO PROCESSO E CUSTAS

Fixa-se o valor do processo em 14.152,52 € (catorze mil cento e cinquenta e dois euros e cinquenta e dois cêntimos) correspondente ao valor da liquidação, atendendo ao valor económico do processo aferido pelo valor da liquidação de imposto impugnada, e em conformidade fixam-se as custas, no respetivo montante em 918,00€ (novecentos e dezoito euros), a cargo da Requerida em razão do decaimento, de acordo com o disposto no n.º 2 do artigo 12.º do Regime de Arbitragem Tributária, do artigo 4.º do RCPAT e da Tabela I anexa a este último. – n.º 10 do art.º 35º, e n.º 1, 4 e 5 do art.º 43º da LGT, n.º 1, al. a) do art.º 5.º do RCPT, n.º 1, al. a) do 97.º-A, do CPPT e 559.º do CPC).

Notifique-se.

Lisboa, 05 de novembro de 2025.

A Árbitra

Rita Guerra Alves