

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1143/2024-T

Tema: IVA – Direito à dedução - Despesas de transporte e locação - Despesas de estacionamento

Sumário:

As despesas suportadas com os lugares de estacionamento localizados no local a partir do qual se exerce a atividade profissional não constituem custos de transporte ou viagem do sujeito passivo e seu pessoal em representação da empresa, não estando abrangidas pela exclusão do direito à dedução previsto na alínea c) do n.º 1 do artigo 21.º do Código do IVA.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Professora Doutora Regina de Almeida Monteiro (Presidente), Dra. Catarina Belim (Adjunta) e Dr. Pedro Miguel Bastos Rosado (Adjunto e Relator), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 2 de janeiro de 2025, acordam no seguinte:

I. Relatório

1. **A...**, **S.A.**, NIPC..., com sede no ..., ..., ...-... ..., doravante designada por Requerente, apresentou, em 18 de outubro de 2024, pedido de pronúncia arbitral, tendo por objeto mediato as autoliquidações de IVA efetuadas nas declarações periódicas relativas aos períodos mensais de tributação decorridos entre junho de 2022 (inclusive) e março de 2023 (inclusive), no montante total de € 360.654,40, por erro nos pressupostos de fato e de direito, cuja anulação parcial pretende, e por objeto imediato a decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada contra as referidas liquidações, cuja anulação igualmente pretende, mais

1.

peticionando a restituição do integral dos valores indevidamente liquidados e pagos em excesso nas supra referidas declarações periódicas de imposto, acrescido de juros indemnizatórios.

2. É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**, doravante designada também por Requerida ou AT.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) em 21 de outubro de 2024 e automaticamente notificado à AT.

4. 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 redação 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.

5. Em 11 de dezembro de 2024, as partes foram notificadas da designação dos árbitros, não tendo arguido qualquer impedimento.

6. Assim, em conformidade com o preceituado no n.º 8 do artigo 11.º do RJAT, decorrido o prazo previsto no n.º 1 do artigo 11.º do RJAT sem que as Partes alguma coisa viessem dizer, o Tribunal Arbitral Colectivo ficou constituído em 2 de janeiro de 2025.

7. Notificada nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 17.º do RJAT, a Requerida apresentou resposta na qual defendeu a improcedência do pedido de pronúncia arbitral, tendo protestado juntar o “processo administrativo”, o qual acabou por não ter sido junto aos autos.

8. Por despacho de 7 de fevereiro de 2025 foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e determinou-se que o processo prosseguisse com alegações escritas facultativas no prazo simultâneo de 20 dias.

9. As partes apresentaram alegações.

II. Saneamento

1. O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado na alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º, e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT.

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

3. O processo não enferma de nulidades.

4. O Tribunal é competente.

5. O pedido é tempestivo.

III. Matéria de fato

1. Fatos provados

Dão-se como provados os seguintes fatos relevantes para a decisão:

- A) A Requerente dedica-se à exploração do sector de transporte aéreo de passageiros, carga e correio, execução de trabalhos de manutenção e engenharia para a sua frota e para terceiros, prestação de serviços de assistência em escala ao transporte aéreo e catering para aviação, operando regularmente em Portugal Continental e Regiões Autónomas, Europa, África, Atlântico Norte, Atlântico Médio e Atlântico Sul (cfr. documento n.º 1, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido).

- B) A Requerente tem sede no ..., ..., em ... (cfr. documento n.º 1, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido).
- C) A Requerente é sujeito passivo de IVA, encontrando-se registada no regime normal de periodicidade mensal para o exercício da atividade principal de “Transportes aéreos de passageiros”, CAE 51100, e atividades secundárias “Reparação e manutenção de aeronaves e de veículos espaciais”, CAE 33160, “Formação profissional”, CAE 85591, e “Transportes aéreos de mercadorias”, CAE 51210 (cfr. documento n.º 1, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido).
- D) A B..., S.A. (doravante designada por “B...”) é a concessionária do serviço público aeroportuário de apoio à aviação civil nos aeroportos e entidade gestora dos mesmos, nos termos do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 254/2012, de 28 de novembro e dos contratos de concessão celebrado com o Estado, que inclui a gestão da utilização de parques de estacionamento no ... em... (cfr. documento n.º 5, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido).
- E) No contexto da atividade da Requerente, a B... cede à Requerente espaços / lugares de estacionamento localizados na área do ... em ..., os quais se destinam, única e exclusivamente, a garantir que os membros das tripulações das aeronaves da Requerente (v.g. comandantes, copilotos, comissários e demais tripulantes) possam estacionar as suas viaturas enquanto exercem as respetivas funções a bordo das referidas aeronaves durante o tempo dos voos realizados que, por sua vez, constituem o cerne da atividade desenvolvida pela Requerente (cfr. documentos n.º 1 e 6, juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos).
- F) A B... cobra à Requerente uma remuneração mensal por tal cedência de espaços / lugares de estacionamento de viaturas dos membros de tripulação das aeronaves exploradas pela Requerente, nos termos estabelecidos no Regulamento de Funcionamento e Utilização dos Parques de Estacionamento e das Zonas Dedicadas à Largada e Tomada de Utentes

nos Aeroportos da B... (cfr. documentos n.º 1, 5 e 6, juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos).

G) A B... liquida IVA, à taxa normal de 23%, nas faturas emitidas à Requerente, com a descrição de Avença estacionamento Staff. (cfr. documentos n.º 1 e 6, juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos).

H) Relativamente aos períodos mensais de tributação decorridos entre junho de 2022 (inclusive) e março de 2023 (inclusive), a B... liquidou IVA nestes serviços no montante total de € 360.654,40, conforme detalhado, por período mensal de tributação, na tabela infra:

Período	Valor do IVA incorrido pela Requerente na aquisição dos serviços de cedência de espaços / lugares de estacionamentos de viaturas
Junho de 2022	35 937,21 €
Julho de 2022	31 497,14 €
Agosto de 2022	24 940,02 €
Setembro de 2022	62 460,88 €
Outubro de 2022	32 307,53 €
Novembro de 2022	29 066,53 €
Dezembro de 2022	34 674,75 €
Janeiro de 2023	22 236,75 €
Fevereiro de 2023	21 890,02 €
Março de 2023	65 643,57 €
Total	360 654,40 €

(cfr. documentos n.º 1 e 4, juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos).

I) Nas autoliquidações de IVA efetuadas nas Declarações Periódicas relativas aos períodos mensais de tributação decorridos entre junho de 2022 (inclusive) e março de 2023 (inclusive), a Requerente não deduziu o IVA no montante total de € 360.654,40 relativamente cedência de espaços / lugares de estacionamento de viaturas dos membros de tripulação das aeronaves exploradas pela Requerente e liquidado pela B..., tendo pago

o montante de IVA resultante das referidas autoliquidações (cfr. documentos n.º 1 e 4, juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos).

- J) Em 12 de junho de 2024, a Requerente apresentou reclamação graciosa contra os referidos atos de autoliquidação de IVA, peticionado a sua anulação parcial, a que veio a corresponder o procedimento de reclamação graciosa n.º ...2024... (cfr. documento n.º 1, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido).
- K) Por decisão de 11-09-2024 do Chefe de Divisão de Serviço Central da UGC – Unidade de Grandes Contribuintes, notificada à Requerente por ofício de 12-09-2024 via CTT, foi indeferido o procedimento de reclamação graciosa apresentado, com os fundamentos que constam do mesmo e que se dão por integralmente reproduzidos, e onde se refere em especial o seguinte: *“referindo a ... que o contrato celebrado com a B... se destina à cedência de lugares de estacionamento destinados, em exclusivo, a ser utilizados pelos seus colaboradores (ex: comandante, copiloto, comissario e demais tripulantes das aeronaves), é manifesto que as mesmas estão excluídas do direito à dedução, porquanto de acordo com a referida norma [alínea c) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA], as despesas relativas ao uso de viatura própria do sujeito passivo ou do seu pessoal, ainda que em deslocações de e para o local de trabalho, incluindo o respetivo estacionamento, não conferem direito à dedução do imposto nelas contido” e “o IVA incorrido no âmbito do contrato de cedência de espaço/lugares de estacionamento no ..., celebrado entre a Requerente e a B..., não se mostra passível de ser deduzido, por se enquadrar no âmbito das exclusões consagradas no CIVA”* (cfr. documento n.º 1, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido)
- L) Em 18 de outubro de 2024, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

2. Fundamentação da matéria de fato dada como provada e não provada

Relativamente à matéria de fato, o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de selecionar os fatos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, als. a) e e), do RJAT).

Deste modo, os fatos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. artigo 596.º do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT).

Os fatos provados acima elencados baseiam-se, segundo o princípio da livre apreciação da prova, nos documentos juntos pela Requerente com o pedido de pronúncia arbitral, atrás mencionados, cuja autenticidade não foi colocada em causa, bem como nas posições assumidas pelas partes nos articulados apresentados em relação aos fatos essenciais, que não foram questionados, sendo as questões controvertidas estritamente de Direito.

Dão-se por integralmente reproduzidos, para os devidos efeitos, todos os documentos juntos pela Requerente no PPA.

Na decisão de indeferimento da reclamação graciosa, a AT aceita que “No âmbito do exercício da sua atividade, celebrou com a B..., um contrato de cedência de lugares de estacionamento destinados, em exclusivo, a ser utilizados pelos seus colaboradores (comandante, copiloto, comissário e demais tripulantes das aeronaves)” (cfr. Ponto 66).

Sendo que em lado algum na decisão de indeferimento da reclamação graciosa a AT questiona o valor do IVA liquidado e pago no montante global de € 360.654,40.

Simplemente, para refutar a dedução do IVA com base nestes mesmos fatos, a AT vem dizer que:

67. *Ora, face aos factos descritos, o estacionamento das viaturas dos colaboradores da Reclamante, não se pode considerar com um encargo relativo à "utilização" da viatura em si, no exercício da atividade da Reclamante, situação essa em que se poderia equacionar a aplicação do disposto na alínea a) supratranscrita, ficando a dedutibilidade do imposto depende do tipo de viatura a que estão associados esses gastos. Se estivermos perante uma viatura considerada de "turismo", nos termos do disposto nesse preceito, o imposto suportado não será dedutível.*
68. *Sucedo que, face ao tipo de despesas em causa, considera-se que os montantes por si despendidos se enquadram no âmbito da alínea c) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA.*
69. *Com efeito, referindo a C... que contrato celebrado com a B... se destina à cedência de lugares de estacionamento destinados, em exclusivo, a ser utilizados pelos seus colaboradores (ex: comandante, copiloto, comissario e demais tripulantes das aeronaves), é manifesto que as mesmas estão excluídas do direito à dedução, porquanto de acordo com a referida norma, as despesas relativas ao uso de viatura própria do sujeito passivo ou do seu pessoal, ainda que em deslocação de e para o local de trabalho, incluindo o respetivo estacionamento, não conferem direito à dedução do imposto nelas contido.*

Tendo a Requerente invocado que as despesas respeitam à sua atividade sempre caberia à AT contra-provar que os estacionamentos são usados para fins pessoais e não profissionais, o que não sucede no caso concreto.

Não decorrem ainda dos autos elementos que contradigam que os lugares de estacionamento são utilizados para a atividade da Requerente.

Não se provou que o estacionamento em causa se destina exclusivamente a permitir a deslocação dos trabalhadores da sua residência/domicílio para o local de trabalho e vice-versa.

Não se provou que a Autoridade Tributária e Aduaneira tenha efectuado qualquer diligência na sequência da apresentação pela Requerente das Declarações Periódicas de IVA, bem como, em especial, na sequência da apresentação da reclamação graciosa, designadamente analisando e solicitando quaisquer documentos e/ou esclarecimentos sobre as faturas em questão e os montantes declarados ou iniciando qualquer procedimento inspetivo, tendo em vista apurar junto da Requerente as razões dos valores e os descritivos constantes das mesmas.

Na verdade, a Requerida, por um lado, apesar de protestar juntar na sua resposta, nem sequer juntou o processo administrativo, limitando-se a dizer na resposta que as faturas juntas e a disponibilidade da Requerente para trazer aos autos outros elementos, “não se mostram suficientes para documentar o montante de IVA alegadamente não deduzido”, sendo “igualmente necessária a exibição dos extratos contabilísticos e demais elementos que documentem os valores de imposto inscritos nas DP dos períodos em causa, designadamente quanto ao imposto deduzido”.

Por outro lado, *«a administração tributária deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido»* (artigo 58.º da LGT), pelo que tinha o dever de diligenciar, na sequência da apresentação das declarações de IVA da Requerente e do pedido de reclamação graciosa, no sentido de apurar a razão dos valores inscritos pela Requerente na declaração periódica de IVA e/ou objeto de reclamação, se necessário através de pedidos de esclarecimento e exames à contabilidade da Requerente.

Não se olvide que, como refere a AT na decisão de indeferimento da reclamação graciosa, que “a Reclamante integra o grupo dos contribuintes que na aceção do artigo 68.º- B da LGT4 são considerados "contribuintes de elevada relevância económica e fiscal", cujo acompanhamento permanente e gestão tributária se encontram atribuídos à Unidade dos Grandes Contribuintes, conforme o elenco de entidades constante do Anexo I do Despacho n.º 7048/2022, de 27 de maio de 2022, publicado na 2ª Série do Diário da República n.º 107 de 02 de junho de 2022.”.

Com efeito, na sequência do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro, que definiu a missão, atribuições e tipo de organização interna da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) e da Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de dezembro, que determinou a estrutura nuclear dos serviços e as competências das respetivas unidades orgânicas, foi criada pelo artigo 34.º deste último diploma, a Unidade dos Grandes Contribuintes (UGC).

Aquela Portaria atribuiu as seguintes competências à UGC no domínio da gestão tributária as relações com os contribuintes que lhe sejam atribuídos, competindo-lhe, designadamente:

- Analisar e acompanhar o comportamento tributário e aduaneiro dos contribuintes e dos setores de atividade económica em que se inserem, através da verificação, análise formal e coerência dos elementos declarados, bem como da monitorização e análise da informação constante das bases de dados e da recolha sistematizada de quaisquer outros tipos de informação disponível (alínea d);
- Acompanhar os procedimentos relativos à liquidação ou controlo da liquidação dos tributos (alínea f);
- Realizar procedimentos de inspeção à contabilidade dos contribuintes, com recurso a técnicas de auditoria, confirmando a veracidade das declarações efetuadas, por verificação substantiva dos documentos de suporte (alínea j);
- Proceder à instauração, instrução e apreciação do procedimento de reclamação graciosa (alínea n).

Pelo que é apenas nas situações em que, após a produção das provas e a realização de diligências necessárias para apurar a factualidade relevante para a decisão, subsistem dúvidas sobre factos em que deve assentar a decisão que funcionam as regras do ónus da prova, valorando procedimentalmente as dúvidas contra aquele a quem é atribuído o ónus da prova.

As regras do ónus da prova não significam que seja sobre a parte à qual ele é atribuído que recai o dever de trazer ao processo os meios de prova dos fatos relevantes para decisão, dispensando a parte contrária de tal tarefa, pois a Administração Tributária nunca está dispensada de, em cumprimento do princípio do inquisitório, antes de aplicar as regras do ónus da prova, «*realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade*

material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido», por força do artigo 58.º da LGT.

«No procedimento, o órgão instrutor utilizará todos os meios de prova legalmente previstos que sejam necessários ao correcto apuramento dos factos, podendo designadamente juntar actas e documentos, tomar declarações de qualquer natureza do contribuinte ou outras pessoas e promover a realização de perícias ou inspecções oculares» (artigo 50.º do CPPT), independentemente de o ónus da prova recair ou não sobre o contribuinte.

A expressão «**todas** as diligências necessárias» não dá margem para interpretação restritiva quanto aos deveres de realização de diligências que a lei impõe a AT.

O princípio do inquisitório, enunciado neste artigo 58.º da LGT, situa-se **a montante do ónus de prova** (acórdão do STA de 21-10-2009, processo n.º 0583/09), só operando as regras do ónus da prova quando, após o devido cumprimento daquele princípio, se chegar a uma situação de dúvida (*non liquet*) sobre os factos relevantes para a decisão do procedimento tributário, situação esta em que a matéria de fato é decidida contra a parte a quem é imposto tal ónus.

Por isso, não podem aplicar-se as regras do ónus da prova contra o sujeito passivo, valorando contra ele as dúvidas sobre a matéria de fato, em situação em que não foi cumprido adequadamente pela Autoridade Tributária e Aduaneira o princípio do inquisitório: se houve omissão absoluta de diligências no procedimento que tinham potencialidade para esclarecer os fatos relevantes para a apreciação da causa, a falta de prova tem de ser valorada contra a Autoridade Tributária e Aduaneira.

Não existem quaisquer outros fatos com relevância para a decisão arbitral que não tenham sido dados como provados.

IV. Matéria de Direito

1. Apreciação do mérito do pedido de pronúncia arbitral

1.1. Posições das Partes

Para fundamentar o pedido de pronúncia arbitral, a Requerente alegou, em suma, o seguinte:

- Que “não procedeu à dedução do montante de IVA supra referido, por incorretamente ter enquadrado tais despesas com aquisição de serviços de cedência de estacionamentos no âmbito das exclusões ao direito à dedução consagradas no n.º 1 do artigo 21.º do Código do IVA.”;
- Que na “sequência de uma revisão de procedimentos empreendida neste âmbito, a Requerente constatou que o entendimento veiculado pela AT nesta matéria estaria ferido de ilegalidade - uma vez que a aquisição de serviços de cedência de espaços / lugares de estacionamentos de viaturas apresenta um nexo direto e imediato com a prossecução de operações que conferem o direito à dedução do IVA incorrido, nos termos gerais previstos nos artigos 19.º e 20.º do Código deste imposto, não se encontrando, expressamente prevista nas exclusões a este direito previstas no n.º 1 do no artigo 21.º deste mesmo compêndio legal.”;
- Que a “desconsideração do imposto em causa no cálculo do imposto dedutível, se apresenta em desconformidade com a legislação nacional e comunitária do IVA, conclui-se que, com referência aos períodos de tributação em apreço, a Requerente deduziu menos imposto do que aquele a que teria direito.”;
- Que “Tal procedimento resultou da errónea interpretação da alínea c) do n.º 1 do artigo 21.º do Código do IVA e, por conseguinte, originou a dedução de menos IVA do que aquele a que a Requerente tinha direito, com a consequente entrega de um valor de prestação tributária em excesso no montante total de € 360.654,40.”;
- Que “a que tal falta de dedução constitui uma violação flagrante do princípio fundamental da neutralidade do IVA e das normas que regem este imposto.”;

- Que “o IVA incorrido com a aquisição de bens e serviços que se encontram conexos com a atividade económica como um todo de um sujeito passivo, será dedutível se tal atividade assentar em operações que conferem o direito à dedução, mesmo que não seja possível determinar umnexo direto e imediato entre esses custos (gerais) e uma específica transmissão de bens e / ou prestação de serviços efetuada pelo sujeito passivo – i.e. nestes casos, o nexorelevante é, segundo o entendimento constante do TJUE, o nexo direto entre os custos gerais e o conjunto da atividade económica exercida pelo sujeito passivo.”;

- Que “afigura-se inequívoco que as despesas incorridas em aquisições de serviços de cedência de lugares ou espaços de estacionamento não se encontram abrangidas nas exclusões ao direito à dedução consagradas no n.º 1 do artigo 21.º do Código do IVA, só prevendo a alínea c) deste n.º 1 que são excluídas do direito à dedução as “despesas de transportes e viagens de negócios.”;

- Que “a cedência de lugares de estacionamento não é uma despesa de transporte ou viagem – i.e. não é uma despesa referente a uma deslocação entre o ponto X e o ponto Y, mas sim uma despesa referente ao mero lugar / espaço onde uma viatura se encontra estacionada / parada”;

- Que “precisamente acerca da mesma questão de facto e direito na esfera da própria Requerente, já se pronunciou o CAAD na Decisão Arbitral de 3 de janeiro de 2023, proferido no âmbito do processo n.º 97/2022-T, bem como na Decisão Arbitral, datada de 7 de fevereiro de 2024 e prolatada no processo n.º 477/2023-T, em que os doutos Tribunais Arbitrais reconheceram o direito à dedução do IVA à Requerente em aquisições dos serviços de cedência de lugares de estacionamentos referentes (i) ao período de tributação de outubro de 2020 (Decisão proferida no processo n.º 97/2022-T) e (ii) aos períodos de tributação de outubro de 2017 a outubro de 2019 (Decisão proferida no processo n.º 477/2023-T).”;

- Que “afigura-se manifesto que o IVA incorrido pela mesma nas aquisições dos serviços de cedência de espaços / lugares de estacionamento prestados pela B... é dedutível, na medida em

que respeita a custos gerais incorridos com vista à prossecução de atividades que conferem o direito à dedução”;

- Que deve “ser integralmente ressarcida do respetivo valor do IVA entregue em excesso ao Estado (correspondente aos montantes de imposto não deduzidos pela Requerente a que a mesma tinha direito nos termos dos princípios e normas do direito europeu e nacional do IVA), porquanto não devidos, no montante global de € 360.654,40.”;

- Que são devidos juros indemnizatórios.

Na sua resposta, a AT alegou, em suma, o seguinte:

- Que a lei exige que “exista um nexo de causalidade entre os bens ou serviços adquiridos (inputs) e as operações realizadas a jusante que são tributadas ou que, sendo não sujeitas ou isentas, conferem o direito à dedução”;

- Que o “legislador nacional optou por consagrar limitações à possibilidade de deduzir o imposto suportado, como forma de evitar a fraude e evasão fiscais resultantes da dedução de IVA incluído em despesas relacionadas com bens e serviços que, pela sua natureza e características específicas, podem ser afetas a fins privados, consubstanciando um consumo final que, de outro modo, não seria tributado.”;

- Que “o artigo 21.º do CIVA exclui do direito à dedução o IVA incorrido em determinadas aquisições de bens e serviços, não devendo tal normativo ser considerado como uma presunção legal.”;

- Que “Entre as exclusões do direito à dedução, com relevância para o caso em análise, encontra-se o imposto contido em despesas de transportes e viagens de negócios do sujeito passivo do imposto e do seu pessoal, conforme artigo 21.º, n.º 1, alínea c) do Código do IVA”;

-
- Que “a norma em referência prevê especificamente que está excluído do direito à dedução o imposto suportado nas despesas de transporte quer do sujeito passivo quer do seu pessoal, bem como as inerentes a viagens de negócios destes”;
 - Que “o TJUE não se pronunciou ainda sobre a categoria de despesas constante da alínea c) do n.º 1 do artigo 21.º do Código do IVA, em particular, sobre as despesas com “transporte de pessoal”, para efeitos desta exigência de precisão e rigor na sua definição. No entanto, parece evidente que a expressão em causa não enferma de uma generalidade tal que possibilite a sua utilização como uma exclusão geral do direito à dedução”;
 - Que “estão excluídas do direito à dedução, porquanto de acordo com a referida norma [alínea c) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA], as despesas relativas ao uso de viatura própria do sujeito passivo ou do seu pessoal, ainda que em deslocações de e para o local de trabalho, incluindo o respetivo estacionamento, não conferem direito à dedução do imposto nelas contido” e “o IVA incorrido no âmbito do contrato de cedência de espaço/lugares de estacionamento no..., celebrado entre a Requerente e a B..., não se mostra passível de ser deduzido, por se enquadrar no âmbito das exclusões consagradas no CIVA”.
 - Que “devem os atos tributários que vêm contestados ser mantidos na ordem jurídica.”.

1.2. Da legalidade das autoliquidações de IVA

A questão a apreciar e decidir nos presentes autos é saber da suscetibilidade de ser exercido o direito à dedução relativamente ao IVA suportado com as despesas relativas à aquisição de serviços à concessionária B... de cedência de espaços/lugares de estacionamento destinados às viaturas dos membros das tripulações que exercem as suas funções nas aeronaves exploradas pela Requerente no ... em Concretamente, se a aquisição de tais serviços apresentam umnexo direto e imediato com a prossecução de operações que conferem o direito à dedução do IVA incorrido, nos termos gerais previstos nos artigos 19.º e 20.º do Código deste imposto, e se não se encontram previstas nas exclusões a este direito previstas no n.º 1 do no artigo 21.º do

CIVA, designadamente na alínea c), que exclui do direito à dedução o imposto contido nas “despesas de transportes e viagens de negócios do sujeito passivo do imposto e do seu pessoal, incluindo as portagens”.

Como se referiu, a Requerente não procedeu à dedução do montante de IVA supra referido, porque, conforme alega, incorretamente enquadrou tais despesas com aquisição de serviços de cedência de estacionamento no âmbito das exclusões ao direito à dedução consagradas na alínea c) do n.º 1 do artigo 21.º do Código do IVA.

Sucedo que, igualmente conforme alega, na “sequência de uma revisão de procedimentos empreendida neste âmbito, a Requerente constatou que o entendimento veiculado pela AT nesta matéria estaria ferido de ilegalidade - uma vez que a aquisição de serviços de cedência de espaços / lugares de estacionamento de viaturas apresenta um nexo direto e imediato com a prossecução de operações que conferem o direito à dedução do IVA incorrido, nos termos gerais previstos nos artigos 19.º e 20.º do Código deste imposto, não se encontrando expressamente prevista nas exclusões a este direito previstas no n.º 1 do no artigo 21.º deste mesmo compêndio legal”.

A AT defende que entre “as exclusões do direito à dedução, com relevância para o caso em análise, encontra-se o imposto contido em despesas de transportes e viagens de negócios do sujeito passivo do imposto e do seu pessoal, conforme artigo 21.º, n.º 1, alínea c) do Código do IVA” e que a referida norma “prevê especificamente que está excluído do direito à dedução o imposto suportado nas despesas de transporte quer do sujeito passivo quer do seu pessoal, bem como as inerentes a viagens de negócios destes”.

Por conseguinte, a AT defende a não dedutibilidade do IVA incorrido nas despesas de estacionamento em questão, “porquanto de acordo com a referida norma [alínea c) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA], as despesas relativas ao uso de viatura própria do sujeito passivo ou do seu pessoal, ainda que em deslocações de e para o local de trabalho, incluindo o respetivo estacionamento, não conferem direito à dedução do imposto nelas contido”, pelo que “o IVA

incurrido no âmbito do contrato de cedência de espaço/lugares de estacionamento no ..., celebrado entre a Requerente e a B..., não se mostra passível de ser deduzido, por se enquadrar no âmbito das exclusões consagradas no CIVA”.

Vejam os então:

Desde logo, o n.º 1 do artigo 19.º do CIVA, prevê que, para apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos deduzam, nos termos dos artigos seguintes, ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efetuaram, entre outros, o imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos.

Por sua vez, o n.º 1 do artigo 20.º do CIVA, estabelece que “só pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações seguintes: a) Transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas; b) Transmissões de bens e prestações de serviços que consistam em: I) Exportações e operações isentas nos termos do artigo 14.º; II) Operações efectuadas no estrangeiro que seriam tributáveis se fossem efectuadas no território nacional;”

O direito à dedução faz parte integrante do mecanismo do IVA, sendo garante de uma correta aplicação do princípio basilar da neutralidade do imposto e não pode, em princípio, ser limitado, de onde decorre que qualquer limitação ao mesmo deve ser interpretada restritivamente.

O artigo 21º do CIVA estabelece um conjunto de exclusões ao direito de dedução do imposto contido em determinadas despesas.

Na parte que aqui importa decidir, estabelece o artigo 21º do CIVA o seguinte:

Artigo 21.º

Exclusões do direito à dedução

1 - Exclui-se, todavia, do direito à dedução o imposto contido nas seguintes despesas:

c) Despesas de transportes e viagens de negócios do sujeito passivo do imposto e do seu pessoal, incluindo as portagens;

É entendimento deste tribunal que a questão aqui em apreço foi já objeto de análise por tribunais judiciais superiores e por tribunais arbitrais a funcionar no CAAD, que a Requerente identifica no seu articulado inicial, sendo que algumas até analisaram situações em que a própria Requerente era sujeito passivo e requerente, relativamente a períodos anteriores de IVA, mas igualmente relativas à aquisição de serviços de cedência de espaços / lugares de estacionamento de viaturas pela B... no

Por entendermos que a jurisprudência judicial e arbitral aí produzida tem manifesta aplicação no caso em apreço e por concordarmos com a aplicação que fazem do direito aos fatos fixados, iremos transcrever e/ou mencionar as mesmas nas partes relevantes.

O Tribunal faz especial referência à decisão arbitral proferida no processo n.º 97/2022, de 3 de janeiro de 2023, a qual, por sua vez, refere e reproduz parcialmente o Acórdão de 5 de novembro de 2020 do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido no processo n.º 2500/10.5BELRS, e disponível em www.dgsi.pt.

Assim, na decisão arbitral proferida no mencionado processo n.º 97/2022, pode ler-se:

“Não obstante constituir uma peça central do funcionamento do IVA, o direito à dedução encontra condicionalismos e limitações. Desde logo, por razões endógenas à estrutura do imposto, o direito à dedução pressupõe a existência de uma relação direta e imediata entre uma operação realizada a montante e uma ou várias operações a jusante com direito à dedução (Acórdãos de 8 de junho de 2000, Midland Bank, processo C-98/98, n.º 24; de 22 de fevereiro de 2001, Abbey National, processo C-408/98, n.º 26, e de 8 de fevereiro de 2007, Investrand, processo n.º C-435/05, n.º 23), ou, na falta dessa relação direta e imediata, a consideração de que os custos dos serviços em causa são parte das despesas gerais de um sujeito passivo e, nessa medida, constituem elementos constitutivos do preço dos bens ou dos serviços por aquele fornecidos, entendendo-se que existe aí uma relação direta e imediata com o conjunto da

atividade económica do sujeito que autoriza a dedução do IVA suportado nos inputs (Acórdãos de 8 de junho de 2000, Midland Bank, processo C-98/98, n.º 31, e de 26 de maio de 2005, Kretztechnik processo C-465/03, n.º 36). De outra sorte, existem ainda limitações ou exclusões cuja razão de ser repousa numa lógica anti-abuso, aliada às limitações do controlo eficaz das autoridades tributárias, como sucede no âmbito de bens ou serviços que sejam suscetíveis de uma utilização não exclusivamente profissional (cf., v.g., os considerandos da Proposta de diretiva do Conselho que altera a Diretiva 77/388/CEE no que diz respeito ao regime do direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado (98/C219/11) COM(1998) 377 final - 98/0209(CNS)). Neste caso, as limitações respaldam-se no artigo 176.º da Diretiva IVA.

O artigo 176.º da Diretiva IVA, tal como se dispunha no artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Diretiva, estabelece que “[o] Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, determina quais as despesas que não conferem direito à dedução do IVA. Em qualquer caso, são excluídas do direito à dedução as despesas que não tenham carácter estritamente profissional, tais como despesas sumptuárias, recreativas ou de representação.

Até à entrada em vigor das disposições referidas no primeiro parágrafo, os Estados-Membros podem manter todas as exclusões previstas na respetiva legislação nacional em 1 de janeiro de

1979 ou, no que respeita aos Estados- Membros que tenham aderido à Comunidade após essa data, na data da respetiva adesão”.

“Uma vez que o Conselho ainda não determinou quais as despesas que não conferem direito à dedução, a regulamentação das limitações ou exclusões do direito à dedução encontra-se abrangida pela cláusula de “standstill”, prevista na segunda parte do citado artigo 176.º, mantendo-se “todas as exclusões previstas na respetiva legislação nacional”, como referiu o TJUE no Acórdão de 17 de setembro de 2020, Super Bock Bebidas, processo C-837/19, n.os 27 a 30.

No entanto, a aplicação da cláusula de “standstill”, tal como resulta da jurisprudência do TJUE, não está isenta de constrangimentos. Desde logo, reconhece-se que a mesma não atribui aos Estados “um poder discricionário absoluto de excluir todos os bens e serviços ou a quase totalidade destes do direito a dedução do IVA e de esvaziar, assim, do seu conteúdo, o regime criado pelo artigo 11.º, n.º 1, da Segunda Directiva. A referida faculdade não tem por objecto,

portanto, exclusões gerais e não dispensa os Estados-Membros da obrigação de precisar suficientemente quais os bens e serviços para os quais está excluído o direito a dedução (v., neste sentido, acórdãos Royscot e o., já referido, n.os 22 e 24, e de 14 de Julho de 2005, Charles e Charles-Tijmens, C-434/03, Colect., p. I-7037, n.os 33 e 35)” – cf. Acórdão de 30 de setembro de 2010, Oasis East, processo C-395/09, n.º 23. Por outro lado, “[q]uanto ao alcance do regime derogatório previsto no artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva, o Tribunal de Justiça decidiu, todavia, que esta disposição pressupõe que as exclusões que os Estados-Membros podem manter eram legais em virtude da Segunda Directiva 67/228/CEE do Conselho, de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Estrutura e modalidades de aplicação do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado (JO 1967, 71, p. 1303, a seguir «Segunda Directiva»), anterior à Sexta Directiva (v. acórdão de 5 de Outubro de 1999, Royscot e o., C-305/97, Colect., p. I-6671, n.º 21, e acórdão X Holding e Oracle Nederland, já referido, n.º 40)”, sendo que “[a] este respeito, o artigo 11.º da Segunda Directiva estabelecia, no seu n.º 1, o direito a dedução e, ao mesmo tempo, previa, no seu n.º 4, que os Estados-Membros podiam excluir do regime de dedução certos bens e serviços, designadamente os que fossem suscetíveis de ser, exclusiva ou parcialmente, utilizados para as necessidades privadas do sujeito passivo ou do seu pessoal” – cf. Acórdão de 30 de setembro de 2010, Oasis East, processo C-395/09, n.os 21 e 22. Em terceiro lugar, refere ainda o TJUE que “uma vez que se trata de um regime que constitui uma derrogação ao princípio do direito a dedução do IVA, esse regime é de interpretação restritiva (v. acórdão Metropol e Stadler, já referido, n.º 59, e acórdão de 22 de Dezembro de 2008, Magoora, C-414/07, Colect., p. I-10921, n.º 28)” - cf. Acórdão de 30 de setembro de 2010, Oasis East, processo C- 395/09, n.º 24.” (...)

“Ora, a questão da dedutibilidade do IVA com a utilização de lugares de estacionamento foi já considerada pelo Tribunal Central Administrativo Sul, no Acórdão de 5 de novembro de 2020, tirado no processo n.º 2500/10.5BELRS, disponível em www.dgsi.pt.

Refere-se nesse aresto:

“(…)

Estão em causas facturas relacionadas com os lugares de estacionamento das viaturas utilizadas pelos trabalhadores da empresa, ora recorrida/impugnante. A tese que fez

vencimento na instância é a de que se trata de rendas associadas ao arrendamento da sede da empresa e, nessa medida, mostram-se ligadas ao exercício da actividade económica da mesma, pelo que são despesas cujo imposto incorrido deve ser dedutível, o que determinaria a ilegalidade da correcção, por violação do direito à dedução do imposto suportado.

A sentença decidiu com acerto.

É certo que as despesas referidas no preceito do artigo 21.º do CIVA, constituindo exclusões do direito à dedução e estando sujeitas ao princípio do não retrocesso (cláusula de standstill), têm sido aceites pela jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia [TJUE] como exclusões do direito à dedução, atendendo a que se trata de despesas que, pela sua natureza e características, podem ser utilizadas para fins privados, consubstanciando um consumo final. Sem embargo, no caso em exame, estão em causa despesas relacionadas com o uso de lugares de estacionamento utilizado indiscriminadamente por funcionários, fornecedores e clientes da Impugnante (n.º 3 do probatório).

Na Informação Vinculativa da DGCI, referente ao Processo n.º 1486, despacho do substituto legal do Director-Geral, de 28.01.2011, referente a “Direito à dedução – lugares de estacionamento”, a consulente solicitou informação sobre qual o enquadramento legal em IVA da disponibilização de lugares de estacionamento situados no campus empresarial onde se encontra o edifício que integra o espaço destinado à sua actividade», numa situação em que os lugares de estacionamento «se destinavam, embora não exclusivamente, ao estacionamento das viaturas da sua rede comercial e de assistência técnica, das quais a maioria é de mercadorias, bem como às viaturas dos seus clientes e fornecedores». Na Informação vinculativa citada, a AT fixou a orientação seguinte: « (i) De acordo com os argumentos da consulente e tendo em consideração a actividade declarada em sistema, o espaço de estacionamento afigura-se necessário ao exercício da sua actividade, pelo que pode em princípio, conferir o direito à dedução por enquadramento no disposto na alínea a), do n.º 1, do artigo 20.º do CIVA. // ii) Todavia, face à exclusão prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 21.º, importa acautelar que a atribuição de lugares de estacionamento a funcionários, colaboradores, titulares de cargos de direcção ou outros que se subsumam nesta norma, limita aquele direito na proporção dos lugares atribuídos para esse fim».

“Por seu turno, no caso em exame nos autos, o estacionamento referido está situado no mesmo edifício da sede da impugnante e era utilizado indiscriminadamente por funcionários, fornecedores e clientes da Impugnante (n.os 1 e 2 do probatório), pelo que o imposto suportado respeita a despesas relacionadas com o exercício da actividade da impugnante (“despesas afectas à exploração”), não sendo as mesmas reconduzíveis ao disposto no artigo 21.º/1/c), do CIVA (“Despesas de transportes e viagens de negócios do sujeito passivo do imposto e do seu pessoal”). De onde se retira que o imposto suportado em apreço é dedutível por parte da empresa/impugnante, como sucedeu no caso. A correcção em exame, ao decidir diferentemente, enferma de erro e não pode ser mantida na ordem jurídica.

(...)”.

Nesse caso, o Tribunal concluiu que a despesa com lugares de estacionamento, mesmo quando os mesmos sirvam viaturas utilizadas pelos trabalhadores da empresa, não são despesas de transporte ou despesas de viagens de negócios, na medida em que se referem a lugares de estacionamento que se encontram localizados no edifício onde se encontra a sede do sujeito passivo, constituindo, conseqüentemente, uma “despesa relacionada com o exercício da actividade da impugnante”.

Este critério desvela uma summa divisio que se afigura pertinente para a resolução do caso sub judicio, porquanto, no que se refere às despesas de estacionamento, permite a distinção entre aquelas que tenham conexão com o local da sede e de exercício da atividade do sujeito, que são semel pro semper despesas com o local em que se desenvolve a atividade económica e aquelas que sejam suportadas no âmbito de viagens do sujeito passivo e do seu pessoal. E este critério é o que mais se adequa aos cânones metodológicos firmados pelo TJUE em matéria de determinação das exclusões do direito à dedução de que se deu conta supra e que não autorizam uma extensão da norma para abarcar despesas que não são despesas de transporte e viagens efetuadas em representação da empresa, mas custos relacionados com o local a partir do qual é desenvolvida a atividade económica sujeita a IVA.

No caso concreto, comprovou-se que a Requerente tem a sua sede no Aeroporto de..., operando a partir daí para diversos destinos e que os lugares de estacionamento são destinados aos membros das tripulações das aeronaves da Requerente que operam a partir desse aeroporto, quando aqueles se encontrem a exercer as suas funções a bordo de tais aeronaves.

Ora, de acordo com o critério adotado, deve concluir-se que as despesas suportadas com os lugares de estacionamento localizados no perímetro onde a Requerente tem a sua sede e a partir do qual exerce a sua atividade profissional de transporte aéreo constituem despesas que são suportadas por referência ao local de exercício de atividade e não custos de transporte ou viagem do sujeito passivo e seu pessoal em representação da empresa, caindo, assim, no âmbito das despesas relacionadas com a exploração económica do sujeito passivo. Por outro lado, o facto de nos encontrarmos perante uma empresa que tem por objeto o transporte aéreo de passageiros e mercadorias não altera esse juízo, considerando-se que o escopo da norma não vai para além do âmbito de despesas representação, por ser nestas que existe a possibilidade de consumos estranhos à atividade da empresa.

Consequentemente, concluindo-se que o caso concreto não preenche a hipótese da norma, tornam-se desnecessárias ulteriores considerações.“

No mesmo sentido, igualmente merece destaque a decisão arbitral de 7 de fevereiro de 2024, proferida no processo n.º 477/2023-T, que reproduz em larga medida o acima referido acórdão arbitral e que aborda especificamente as aquisições dos serviços de cedência de lugares de estacionamentos pelo mesmo sujeito passivo nos períodos de tributação de outubro de 2017 a outubro de 2019.

Pelo exposto, sendo o IVA um imposto que visa a neutralidade, não sendo as despesas em causa associadas a utilização pessoal das viaturas, mas sim à disponibilização de um espaço que serve os fins e a atividade económica da Requerente, e sendo a questão em apreço em tudo idêntica à objecto dos acórdãos arbitrais atrás mencionados, entende o Tribunal que se impõe também solução idêntica.

Aliás, parece ao Tribunal evidente e notório que dificilmente no ... em ..., onde a Requerente tem a sua sede e um “hub” aeroportuário, em que os membros das tripulações têm horários estritos a cumprir, que os estacionamentos em causa sejam para um fim diferente da atividade da própria própria empresa e não em benefício da mesma.

Os membros das tripulações da Requerente necessitam seguramente de estacionar as suas viaturas no ... em ... durante os períodos dos voos nos quais irão exercer as suas funções, já que tais viaturas são usadas pelos tripulantes nas deslocações entre as suas respetivas residências e este Aeroporto e, conseqüentemente, assegurar o estacionamento das mesmas quando os tripulantes estão a realizar voos. Tais despesas têm manifestamente uma conexão direta com a atividade principal prosseguida pela Requerente de transporte aéreo de passageiros e de carga.

Pelo que o IVA incorrido com as aquisições de serviços de cedência de espaços / lugares de estacionamento destinados a membros das tripulações é passível de dedução nos termos gerais do Código do IVA, enquanto imposto referente a gastos incorridos para a realização de operações que conferem o direito a tal dedução.

Concluindo assim o Tribunal que as despesas suportadas com os lugares de estacionamento localizados no local a partir do qual se exerce a atividade profissional não constituem custos de transporte ou viagem do sujeito passivo e seu pessoal em representação da empresa, não estando abrangidas pela exclusão do direito à dedução previsto na alínea c) do n.º 1 do artigo 21.º do Código do IVA.

Assim, acompanhando a fundamentação e o decidido nos mencionados processos judiciais e arbitrais, e sem necessidade de maiores considerações, impõe-se concluir que as liquidações de IVA em crise enfermam de vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de fato e de direito.

Este vício justifica a anulação parcial das liquidações impugnadas, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

O indeferimento expresso da reclamação graciosa em questão enferma do mesmo vício, já que mantém as liquidações, com os fundamentos que constam da decisão de indeferimento.

Pelo que terá de proceder, neste ponto e na totalidade, o pedido apresentado pela Requerente.

Sendo de julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral com fundamento em vício que assegura estável e eficaz tutela dos interesses da Requerente, fica prejudicado, por ser inútil o conhecimento das restantes questões colocadas, de harmonia com o disposto nos artigos 130.º e 680.º, n.º2, do CPC, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º1, alínea e) do RJAT, designadamente a proposta de pedido de reenvio prejudicial para o TJUE.

2. Pedido de reembolso das quantias pagas em excesso e de juros indemnizatórios

A Requerente pagou as quantias liquidadas e pede o reembolso das quantias pagas em excesso no montante global de € 360.654,40, bem como o pagamento de juros indemnizatórios no termos previstos no n.º 1 do artigo 43.º da LGT.

A Requerida não põe em causa o pagamento do imposto, limitando-se a concluir que o pedido de pronúncia arbitral deverá ser julgado improcedente por não provado, e, conseqüentemente, absolvida a Requerida de todos os pedidos.

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

compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei.».

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

Como consequência da anulação parcial das liquidações impugnadas, a Requerente tem direito ao reembolso das quantias pagas indevidamente e em excesso, naquele montante de € 360.654,40, por força dos referidos arts. 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT.

O regime substantivo do direito a juros indemnizatórios é regulado no artigo 43.º da LGT, que, com a epígrafe “**Pagamento indevido da prestação tributária**”, estabelece no seu n.º. 1, o seguinte:

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.

Os erros que afetam as autoliquidações são imputáveis à Requerente, que apresentou as declarações periódicas por sua iniciativa.

Por isso, quanto aos atos de autoliquidação, não ocorreu erro imputável aos serviços.

No entanto, o mesmo não sucede com a decisão da reclamação graciosa, pois deveria ter sido deferida a pretensão da Requerente e o erro de que enferma aquela decisão é imputável a Autoridade Tributária e Aduaneira.

Ou seja, a ilegalidade da decisão da reclamação graciosa é imputável à Administração Tributária e Aduaneira, que a indeferiu por sua iniciativa.

Esta situação de a Autoridade Tributária e Aduaneira manter uma situação de ilegalidade, quando devia repô-la, deverá ser enquadrada, por mera interpretação declarativa, no n.º 1 do artigo 43.º da LGT, pois trata-se de uma situação em que há nexo de causalidade adequada entre um erro imputável aos serviços e a manutenção de um pagamento indevido e a omissão de reposição da legalidade quando se deveria praticar a ação que a reperia.

Neste sentido tem vindo a decidir uniformemente o Supremo Tribunal Administrativo como pode ver-se pelos seguintes acórdãos:

- de 28-10-2009, proferido no processo n.º 601/09;
- de 18-11-2020, proferido no processo n.º 2342/12.3BELRS;
- de 28-04-2021, proferido no processo n.º 16/10.9BELRS 0884/17;
- de 09-12-2021, proferido no processo n.º 1098/16.5BELRS;
- do Pleno de 29-06-2022, proferido no processo n.º 93/21.7BALSBS;
- de 13-07-2022, proferido no processo n.º 1693/09.9BELRS.

Acresce, ainda, que o Pleno do Supremo Tribunal Administrativo uniformizou jurisprudência sobre esta matéria, especificamente para os casos de retenção na fonte seguida de reclamação graciosa, no acórdão de 29-06-2022, proferido no processo n.º 93/21.7BALSBS, nos seguintes termos:

Em caso de retenção na fonte e havendo lugar a impugnação administrativa do acto tributário em causa (v.g. reclamação graciosa), o erro passa a ser imputável à A. Fiscal depois de operar o indeferimento do mesmo procedimento gracioso, efectivo ou presumido, funcionando tal data como termo inicial para cômputo dos juros indemnizatórios a pagar ao sujeito passivo, nos termos do art.º 43, n.ºs. 1 e 3, da L.G.T.

No caso em apreço, a reclamação graciosa foi apresentada em 12 de junho de 2024 e decisão de indeferimento foi proferida em 11 de setembro de 2024, ou seja, ainda dentro do prazo de 4 meses previsto no artigo 57.º, n.º 1, da LGT.

Todavia, o procedimento de reclamação graciosa deveria ter sido decidido favoravelmente à Requerente.

Por isso, a partir de 11 de setembro de 2024, a manutenção das autoliquidações ilegais é imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira, começando a contar juros indemnizatórios.

Os juros indemnizatórios serão calculados com base na quantia de € 360.654,40 e devidos, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, 61.º, n.º 5, do CPPT, 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril, à taxa legal supletiva, e contados desde a data em que o erro passou a ser imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira até à data do processamento da respetiva nota de crédito.

V. Decisão

Em face do exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Anular parcialmente os atos de autoliquidação de IVA em crise, relativas aos períodos mensais compreendidos entre junho de 2022 (inclusive) e março de 2023 (inclusive), no montante liquidado em excesso de € 360.654,40;
- c) Anular a decisão de indeferimento expresso do procedimento de reclamação graciosa n.º. ...2024...;
- d) Julgar procedente o pedido de reembolso da quantia de € 360.654,40, e condenar a Administração Tributária a pagar este montante à Requerente;

- e) Julgar procedente o pedido de juros indemnizatórios e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagá-los à Requerente, nos termos referidos no ponto IV 2. deste acordo;
- f) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira nas custas do processo, nos termos do ponto VII deste acordo.

VI. Valor do Processo

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, e 297.º, n.º 2 do C.P.C., do artigo 97.º A n.º 1, al. a) do C.P.P.T. e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 360.654,40 (trezentos e sessenta mil seiscentos e cinquenta e quatro euros e quarenta cêntimos), indicado pela Requerente sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

VII. Custas

De acordo com o previsto nos artigos 22.º, n.º 4, e 12.º, n.º 2, do RJAT, no artigo 2.º, no n.º 1 do artigo 3.º e nos n.ºs 1 a 4 do artigo 4.º do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, bem como na Tabela I anexa a este diploma, fixa-se o valor global das custas em € 6.120,00 (seis mil cento e vinte euros), a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 2 de julho de 2025

Os Árbitros,

Regina de Almeida Monteiro - Presidente
(vencida nos termos da declaração de voto)

Catarina Belim - Adjunta

Pedro Miguel Bastos Rosado - Adjunto e Relator

Declaração de voto

Não acompanho a decisão no que concerne aos factos dados como provados mencionados nas alíneas E, F, G, H e I do ponto III. 1. dada a total ausência de prova, a qual só poderia ser documental. (E em H apenas estão juntas com o PPA duas faturas e não a totalidade das faturas, para prova dos valores que constam do quadro).

Acresce que a Requerente não provou que tinha implementado um sistema de controlo dos horários de entradas e saídas das viaturas dos parques de estacionamento, sem proceder à identificação da matrícula da viatura e do seu condutor titular do cartão que lhe permitia o acesso ao lugar de estacionamento.

Assim, entendo que não ficou provado que só os funcionários indicados no PPA e outros funcionários da Requerente poderiam usar os seus cartões para aceder aos parques de estacionamento durante o só no seu horário de trabalho.

Considero que deveria ficar afastada o conhecimento por este Tribunal Arbitral da questão do carácter exclusivamente empresarial das mencionadas despesas o que impediria, desde logo, a decisão sobre a questão de determinar se essas despesas são ou não dedutíveis em sede de IVA, e ser decidido a total improcedência do PPA.

As regras de repartição do ónus da prova no domínio do procedimento e processo tributário impõem que o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos de administração tributária e dos contribuintes recaia sobre quem os invoque, nos termos do artigo 74.º da Lei Geral Tributária.

Ou seja, o princípio do ónus da prova consubstancia-se no princípio de que quem alega um determinado facto constitutivo de um direito, tem a necessidade de prová-lo (cfr. art.º 342.º do Código Civil – CC e n.º 1 do art.º 74.º da LGT).

Lisboa, 2 de julho 2025

Regina de Almeida Monteiro