

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 918/2025-T

Tema: IVA - Direito à dedução do IVA suportado na contratação de serviços de transporte (art. 21.º, n.º 1, alínea c), do CIVA)

Sumário:

- 1- O artigo 21.º, n.º 1, alínea c), do Código do IVA é uma norma de direito interno, anterior à entrada de Portugal na CEE.
- 2- O TJUE analisou, repetidas vezes, esta norma à luz da sua compatibilidade com o Direito da União, concluindo pela sua admissibilidade ao abrigo da cláusula *standstill*, mesmo quando possa conduzir a violações claras do princípio da neutralidade do IVA, concretizado no exercício do direito à dedução.
- 3- O TJUE nunca se pronunciou sobre a interpretação /aplicação do artigo 21.º, n.º 1, alínea c), do Código do IVA, o que extravasaria a sua competência por estar em causa uma norma de direito interno não harmonizada.
- 4- As boas regras da hermenêutica jurídica estipulam que “lá onde termina a razão de ser da lei termina o seu alcance” (*cessante ratione legis cessat eius dispositivo*).
- 5- O IVA suportado por um sujeito passivo na aquisição de transportes deve ser tido por dedutível, não obstante o disposto no artigo 21.º, n.º 1, alínea c), do Código do IVA, sempre que as circunstâncias do caso concreto demonstrem, sem margem para dúvida, a impossibilidade do desvio de tais serviços para consumos particulares, não empresariais / profissionais.

DECISÃO ARBITRAL

A..., S.A., com sede no ... da B..., ..., ...-... ..., NIPC ...; C..., S.A., com sede na Rua ... e, ...-... ..., NIPC ...; D..., S.A., com sede no ..., ..., ...-... ..., NIPC ...; B..., S.A., com sede na ..., ..., ...,, NIPC ...; E..., S.A., com sede na Rua..., ...,, NIPC...; F..., S.A., com sede no ... da B..., ..., ...,, NIPC...; G..., S.A., com sede no ...da B..., ...; ...-... ..., NIPC ..., H..., S.A., com sede

1.

na ..., Zona Industrial, ..., ...-... ..., NIPC...; I..., S.A., com sede no Pólo Industrial da B..., ...-... ..., NIPC ..., doravante designadas por “Requerentes”, vieram, nos termos legais, requerer pronúncia arbitral.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira.

I – RELATÓRIO

a) O Pedido

As Requerentes peticionam a anulação parcial das autoliquidações de IVA referentes ao período compreendido entre janeiro de 2021 e dezembro de 2022.

Em concreto, peticionam a anulação dos valores, em euros, que se seguem: (i) A...: 2021 – 0; 2022-22,14. (ii) C...: 2021 - 61,92. 2022 - 79,29. (iii) D...: 2021 - 268,82; 2022 - 313,56. (iv) E...: 2021- 4,53; 2022- 98,94. (v) G...: 2021- 112,73; 2022- 151,10; (vi) H...: 2021 - 416,78; 2022 390,43, (vi) F...: 2021 -28.343,06; 2022- 67.181,08 . (vii) I...: 2021- 15,63;2022 -18,18 33,81; B...: 2021- 15,03; 2022 -36,99 52,02, com a consequente restituição dos montantes indevidamente pagos.

Pedem ainda a anulação da decisão de indeferimento que recaiu sobre o pedido de revisão oficiosa dessas autoliquidações de IVA e a condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios.

b) O litígio

Duas das Requerentes alegam ter contratado serviços de transporte em autocarro para garantir as deslocações de seus funcionários de e para o trabalho, no circunstancialismo adiante descrito em “factos provados”.

Todas as Requerentes alegam ter contratado serviços de táxi para, em condições que descrevem, assegurarem tal tipo de deslocações e ainda outras, nomeadamente de colaboradores entre diferentes unidades industriais do grupo.

Entendem que, no circunstancialismo alegado, o IVA suportado com tais prestações de serviços é dedutível, não obstante o disposto no artigo 21.º, n.º 1, alínea c), do Código do IVA¹.

¹Artigo 21.º CIVA
Exclusões do direito à dedução

A Requerida começa por invocar a exceção da caducidade do direito à ação, em termos que adiante se analisarão,

Por impugnação sustenta, em resumo, o seguinte:

- a conformidade do artigo 21.º do CIVA com o Direito da União (com o princípio base da neutralidade do IVA, concretizado pelo direito à dedução do imposto suportado a montante) por força da cláusula *standstill* que figurava no artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Diretiva.
- o artigo 21.º do CIVA não contém qualquer presunção passível de ser ilidida. Pelo que, desde que se encontrem preenchidos os pressupostos definidos no n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, fica afastado o direito à dedução do IVA, independentemente de qualquer circunstancialismo ou factos invocados.
- devem, por isso, ser julgadas inconstitucionais as alíneas a), b), c) e d) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, por violação dos princípios da legalidade (tipicidade e reserva de lei parlamentar) e da proteção jurídica e da confiança (n.ºs 2 e 3 do art.º 103.º da CRP), quando interpretadas no sentido de albergar em si uma presunção ilidível, capaz de afastar a proibição do direito à dedução aí contida, sempre que seja possível a sua conexão com a atividade tributada em IVA.

c) Tramitação processual

O pedido foi aceite em 23/10/2025.

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

O tribunal arbitral ficou constituído em 31/12/2025.

A Requerida apresentou resposta e juntou o PA.

Em 19/03/2029 teve lugar a inquirição das testemunhas.

As partes apresentaram alegações nas quais, no essencial, reiteraram as posições já expressas nos articulados, tendo junto, posteriormente, documentação solicitada pelo tribunal.

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

d) Saneamento

O processo não enferma de nulidades ou irregularidades.

Não existem questões que devam obstar ao conhecimento do mérito da causa, para além da exceção que de seguida se analisará.

Caducidade do Direito à ação

O único facto relevante para apreciação desta exceção, o qual não suscita divergências, é o de as Requerentes terem apresentado um pedido de revisão oficiosa das liquidações que ora impugnam depois de passado o prazo de dois anos previsto no n.º 2 do artigo 98.º do Código do IVA, mas antes de decorrido o prazo de quatro anos previsto no n.º 1 do artigo 78.º da LGT.

A Requerida, para fundamentar esta exceção, alega, em suma;

- O prazo para ser formulado o pedido de revisão oficiosa, havendo erro imputável aos serviços, é de 4 anos.
- A jurisprudência do STA tem entendido que, mesmo sendo da iniciativa dos sujeitos passivos, estes também podem beneficiar do mesmo prazo que é concedido à administração tributária, desde que se trate de erro imputável aos serviços.
- Não servirá como fundamento da revisão “qualquer ilegalidade” (fundamento previsto no n.º 1 do artigo 78.º para os casos de iniciativa do contribuinte), sendo necessário a existência de erro imputável aos serviços (de acordo com o mesmo dispositivo) ou injustiça grave ou notória, como refere o n.º 4 do mesmo artigo”
- Segundo a jurisprudência “erro imputável aos serviços” concretiza qualquer ilegalidade não imputável ao contribuinte por conduta negligente, mas à administração, devendo tal erro revestir carácter relevante, gerando um prejuízo efetivo, em virtude do errado apuramento da situação tributária do contribuinte, daí derivando o seu carácter essencial.
- A revogação do n.º 2 do art.º 78.º da GT pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, acarretou como consequência, a necessidade de, nos casos de autoliquidação – cuja liquidação é efetuada pelo próprio contribuinte, normalmente, sem a intervenção da AT –, o sujeito passivo passar a ter que comprovar que o erro é imputável aos serviços, no caso de pretender fazer uso da revisão oficiosa.

- Não logrando fazê-lo, sendo o pedido apresentado para além do prazo de reclamação (2 anos a contar da entrega da declaração periódica onde se verificou o erro) a revisão oficiosa deve ser rejeitada por não se encontrarem preenchidos os respetivos pressupostos, em concreto, a tempestividade.
- A fixação deste prazo justifica-se por razões de segurança jurídica, determinando que o decurso do tempo dê lugar à prevalência do interesse da AT em ver assegurada a estabilidade das relações jurídico-tributárias, face ao interesse do sujeito passivo em ver anulado o ato que considera ilegal.

Por seu lado, a Requerente, logo no PPA, sustenta a tempestividade da reclamação graciosa que apresentou com base, essencialmente, em dois argumentos:

- ser jurisprudência consolidada dos tribunais superiores (em particular, do STA) que os erros que possam ocorrer na interpretação das normas aplicáveis em sede de IVA a determinada factualidade – em particular, no que respeita ao âmbito do direito à dedução – assumem a natureza de erros de direito, podendo tais erros ser corrigidos no prazo geral de 4 anos previsto no n.º 2 do artigo 98.º do Código do IVA².
- existir erro imputável aos serviços, traduzido num entendimento, público e reiterado, quanto à não dedutibilidade do IVA suportado com prestações de serviços do tipo dos em causa nos presentes autos, o qual se encontra refletido em informações vinculativas, publicadas no Portal das Finanças, o que reforça o carácter público e oficial da posição da AT sobre esta matéria (a título de exemplo, a Ficha Doutrinária n.º 21206, de 16.09.2021, disponível no Portal das Finanças).

Apreciando

A jurisprudência mais recente do STA orienta-se no sentido seguinte³: *Para tal exercício do direito à dedução, o legislador português fixou, no Código do IVA, dois conjuntos de prazos para o efeito, consoante tal exercício se processe em termos normais ou patológicos, distinção*

² Entre outros, vejam-se os acórdãos do STA n.º 01023/15.0BELRS, de 12.05.2021, n.º 01427/14, de 28.06.2017 e n.º 0796/15.5BEVIS, de 07.04.2012. Igual posição tem sido adotada pelos restantes tribunais – a título de exemplo, vide os acórdãos n.º 263/16.0BELLE, de 28.09.2017, e n.º 192/09.3BESNT, de 24.02.2022, ambos do Tribunal Central Administrativo Sul, e o acórdão n.º 00412/12.7BEPRT, de 05.03.2020, proferido pelo Tribunal Central Administrativo Norte. 3

No mesmo sentido, RAQUEL MONTES FERNANDES, “A «nova» revisão oficiosa e o «atropelo» do direito à dedução de IVA, Cadernos IVA 2023, Almedina.

³ Transcrevemos do ac. que pôs termo ao proc. n.º 01023/15.0BELRS, de 12.05.2021, de que foi relator o então Conselheiro Prof. Doutor Gustavo Courinha.

esta que bem se compreende, se atentarmos à metodologia de auto-liquidação que rege a cobrança deste imposto.

Assim, o primeiro conjunto de prazos (situações normais) encontra-se regulado nos artigos 22.º e seguintes – sendo especialmente relevante in casu o artigo 23.º, n.º 6 do Código do IVA – e reporta-se aos casos de relacionamento normal entre o contribuinte e a Administração Fiscal na exigibilidade do imposto; nestes casos, o exercício regular do direito à dedução é regulado consoante o método de dedução adotado, e deve ser exercido num período mais curto (naturalmente), contado a partir do momento em que o imposto se torne exigível. Já o segundo conjunto de casos reporta-se às situações patológicas, em que o exercício do direito à dedução foi inquinado por erros, falhas ou lapsos e, por conseguinte, pressupõe prazos mais longos para a respectiva correcção, devidamente adequados às circunstâncias imponderadas que estão na sua base. Tais prazos encontram-se regulados pelos artigos 78.º, n.º 6 (sob a elucidativa epígrafe “regularizações”) e 98.º, n.º 2 do Código do IVA (sob a epígrafe “revisão oficiosa”), e são de dois e quatro anos, respetivamente. Como, ainda muito recentemente, recordou o Tribunal Central Administrativo Sul, no Acórdão proferido a 16 de Dezembro de 2020, no Processo n.º 940/07: “II-O direito à dedução nasce no momento em que o imposto dedutível se torna exigível, em conformidade com o consignado nos artigos 7.º e 8.º do CIVA, sem prejuízo do disposto nos artigos 71.º, e 91.º, consagrando este último normativo um prazo máximo para o exercício do direito à dedução, ou seja, decurso de quatro anos após o nascimento do direito à dedução.” (disponível em www.dgsi.pt).

VII. Cabe, portanto, apurar se é no domínio das situações normais ou das situações patológicas que se situa a factualidade do presente caso (...)

Volvendo ao caso em apreço, temos que os Requerentes, no momento da contabilização das faturas em causa, se conformaram com aquela que sabiam ser a posição da AT, no sentido da não dedutibilidade do IVA liquidado pelos seus fornecedores.

E que só mais tarde, em sede de revisão interna de procedimentos, concluíram pela existência do direito à dedução.

Alteração de entendimento – entendemos poder referir por ser facto notório – que não terá deixado de ter em conta a prolação recente de várias decisões arbitrais a darem razão aos contribuintes em situações semelhantes.

Não temos dúvidas em afirmar o carácter patológico – no sentido de que não corresponde ao normal e regular exercício do direito à dedução, aqui incluídas as correções implicadas por incidentes próprios das relações comerciais de cada sujeito passivo com os seus fornecedores e clientes – da situação em apreço.

Está em causa como que uma “revolução” na compreensão da extensão do direito à dedução: do imposto que, em situações deste tipo, era havido por não dedutível e passou a sê-lo em resultado de uma evolução oriunda na jurisprudência arbitral.

Assim sendo, e na esteira do STA, entendemos ser de quatro anos o prazo para apresentação do pedido de revisão oficiosa, por aplicação do disposto no n.º 2 do artigo 98.º do Código do IVA⁴.

Restará acrescentar que, a existir alguma dúvida, o princípio *pro actione*, que privilegia a interpretação da lei capaz de conduzir ao conhecimento do mérito da causa, sempre nos obrigaria a concluir no sentido da tempestividade do pedido de revisão oficiosa e, conseqüentemente, do pedido arbitral.

Assim sendo, fica prejudicada a apreciação do segundo argumento invocado pela requerente em prol da tempestividade do pedido de revisão oficiosa.

Improcede, pois, esta exceção.

II – PROVA

II.1 - Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

⁴ Artigo 98.º, n.º2, CIVA
(Revisão oficiosa e prazo do exercício do direito à dedução)

2 - Sem prejuízo de disposições especiais, o direito à dedução ou ao reembolso do imposto entregue em excesso só pode ser exercido até ao decurso de quatro anos após o nascimento do direito à dedução ou pagamento em excesso do imposto, respetivamente.

- a) As Requerentes são sociedades do Grupo J..., que operam em quatro complexos industriais, situados em ... (...), ... (...), ... e ..., nos quais produzem pasta, papel, tissue, soluções sustentáveis de packaging e bioenergia.
- b) Tais complexos industriais laboram de forma contínua, em regime de trabalho por turnos, nos seguintes horários: a) Manhãs – 08:00h - 16:00h; b) Tardes – 16:00h - 24:00h; c) Noites – 00:00h – 08:00h.
- c) Os complexos industriais da ... e de ... situam-se fora dos centros urbanos: o pólo industrial de ... dista mais de 10 kms do centro de ... e localiza-se na península de ..., numa zona exclusivamente industrial e fabril; o pólo industrial da ... dista mais de 15kms do centro da..., localiza-se na zona de ..., igualmente uma zona industrial e fabril.
- d) Relativamente ao complexo industrial da ..., não se encontra disponível qualquer transporte público rodoviário que o sirva. A paragem de autocarros mais próxima, em ..., implica, no mínimo, uma deslocação a pé não inferior a 20 minutos (para cada lado), numa estrada nacional sem bermas e sem iluminação, em zona de mata. Acresce que os autocarros que servem a paragem de ... não têm horário completo, existindo apenas durante o período diurno.
- e) Relativamente ao complexo industrial de ..., são muito limitados os transportes públicos rodoviários disponíveis para a zona adjacente (tanto em termos das áreas abrangidas por essas rotas, como no que respeita aos horários em que existe serviço disponível), ocorrendo situações de ausência total, incompatível com as necessidades dos turnos da fábrica
- f) Sob pena de não conseguirem assegurar força de trabalho, as Requerentes titulares das referidas unidades foram obrigadas a garantir, pelos seus próprios meios, o transporte em autocarro dos trabalhadores entre diversos pontos geográficos previamente determinados e as referidas fábricas.
- g) Para o efeito, foram empresas de transporte rodoviário, por forma a assegurar o transporte diário dos seus trabalhadores de determinados locais pré-estabelecidos até aos complexos industriais de ... e da ..., bem como o seu regresso no final de cada turno.
- h) Foram, também, contratados serviços de táxi por todas as Requerentes.
- i) As Requerentes incorreram num custo total (IVA incluído) de € 1.581.847,18 na aquisição de serviços de transporte rodoviário (autocarros e táxis) em 2021, dos quais: € 494.442,61 respeitam ao período de janeiro a dezembro de 2021, e € 1.087.404,57 respeitam ao período de janeiro a dezembro de 2022.

j) Com a contratação de serviços de táxi, estas Requerentes suportaram IVA como se segue: A... - € 22,14; C... - € 141,21; D... - € 582,38; E... - 103,47; G...- € 263,83; H... -€ 807,21; F...- €6.501,26; I...- € 33,81; B... - € 41,55.

Ou seja, um total (de IVA) de 8.496,86.

l) Os referidos serviços de autocarro, quer os em ..., quer os na ..., foram contratados em nome da Requerente F... .

m) Esta Requerente suportou, com tais serviços, os seguintes valores (em euros) :

- Em 2021 - 401 184,94 +25 337,60 de IVA
- Em 2022 - 943 506,29 + 63 685,28 de IVA

Ou seja, o montante total de IVA que esta Requerente pretende deduzir, a este título, é de 89 022,88⁵.

n) As faturas relativas à aquisição de tais serviços foram registadas integralmente (base tributável e IVA) a débito na conta 6252 (Transportes pessoal), tendo sido inteiramente assumido este montante como custo final.

o) A Ficha Doutrinária n.º 21206, de 16.09.2021, disponível no Portal das Finanças com o título “Deduções – Transporte dos funcionários para / das instalações da fábrica”, no âmbito da qual a AT, analisando uma situação factual similar à das Requerentes, concluiu o seguinte: “Assim, em conclusão, embora na situação apresentada estejam em causa despesas de transporte as quais, conforme alega a Requerente, visam suprir necessidades específicas do sujeito passivo, face ao artigo 21.º, n.º 1, alínea c) do Código do IVA, o imposto suportado com essas despesas está excluído do direito à dedução”

p) As Requerentes apresentaram pedidos de revisão oficiosa, com o mesmo objeto que o da presente impugnação, os quais foram expressamente indeferidos.

m) Da fundamentação da decisão de indeferimento consta o seguinte: “(...) inexistindo qualquer erro que possa ser assacado à AT, ...[e] não tendo as Requerentes apresentado o requerimento de Revisão Oficiosa, nos termos da 1.ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, dentro do prazo de dois anos a contar da data da entrega das declarações periódicas relativas aos períodos de tributação compreendidos entre janeiro de 2021 e dezembro de 2022, a mesma mostra-se intempestiva”.

⁵ Da documentação apresentada pelas Requerentes consta ter a B... suportado, em 2022, em razão de tais transportes em autocarros, 174,53 + 10,47 de IVA.

A razão da inclusão desta despesa não resultou clara, uma vez que as Requerentes expressamente afirmam que o IVA em causa foi suportado pela F... . Razão pela qual este montante não será considerado.

n) Relativamente à questão substantiva, o indeferimento assentou, essencialmente, nos fundamentos vertidos na Ficha Doutrinária referida em o).

Os factos dados como provados constam, na sua maior parte, do PA e documentação junto aos autos, não tendo suscitado divergências entre as partes.

Os depoimentos das testemunhas – que no entender o tribunal falaram com verdade e total conhecimento dos factos que descreveram – foram esclarecedores, nomeadamente quando à indispensabilidade de as Requerentes em causa assegurarem, pelos seus próprios meios, a deslocação, em autocarros, em horários pré-fixados, de trabalhadores de e para os polos industriais da ... de ..., bem como a impossibilidade de tais serviços de autocarro, atentos, nomeadamente, as suas rotas e horários, poderem ser usados para outros fins que não a deslocação de trabalhadores.

Os valores de IVA em causa foram indicados pela Requerente, que fez juntar aos autos documentação contabilística de suporte aos dados por si apurados. Tais valores não foram objeto de qualquer discórdia por parte da Requerida.

Factos não provados

Não ficou provada quais as concretas motivações para o recusa ao serviço de táxis.

As alegações das Requerentes de que estariam em causa deslocações para o lugar de trabalho em situações em que há necessidade de antecipar ou prolongar o horário de trabalho de alguns colaboradores e estando em causa a objetivo de facilitar a integração de um colaborador com mobilidade reduzida resultam contrariadas pelo teor de algumas faturas de tais serviços de táxi, pois que são relativas, por exemplo, a deslocações de e para o aeroporto, entre aeroporto e um hotel, à recolha e entrega de material, a entregas de documentos.

As testemunhas também nada disseram de sobre concretas deslocações tituladas por tais faturas, apenas referindo a indispensabilidade da presença de determinados funcionários, especialmente qualificados, mesmo que fora ou para além dos seus normais horários de trabalho, *vg.* em casos de ausência imprevista ou atrasos de outros colegas. entre unidades das Requerentes, como por exemplo, ...—... .

Mais, a possibilidade de os trabalhadores se deslocarem de e para o s seus locais de trabalho sem necessidade de recurso a meios de transporte assegurados pelas Requerentes, com exceção dos polos de ... e ..., foi claramente afirmada pelas testemunhas.

III -O Direito

1- Atenta a prova produzida, a única questão de direito a ser apreciada e decidida prende-se com o IVA suportado pela Requerente F... em razão da contratação dos serviços de transporte em autocarro de seus trabalhadores de e para as instalações fabris sitas em ... (...) e em ... (...), nas circunstâncias dadas por provadas.

A apreciação da possibilidade legal de dedução do demais IVA suportado, com serviços de táxi, encontra-se prejudicada porquanto, como já referido, as Requerentes não produziram prova convincente, quer quanto aos concretos serviços, quer quanto à sua conexão direta e imediata com as respetivas atividades empresariais.

2- A argumentação da Requerida para recusar a dedutibilidade do IVA suportado em razão do da contratação dos referidos autocarros assenta, essencialmente, nos seguintes argumentos:

- jurisprudência do STA, de que são exemplos os ac. do STA, de 10/11/1999, proc.n.º 020365 e de 21-06- 2000, proc. n.º 02425.

- que a exclusão do direito à dedução resultante do artº 21º, nº1, do CIVA, ainda que podendo resultar em violações frontais do princípio da neutralidade do IVA, concretizado pelo exercício do direito à dedução, é totalmente legítimo ao abrigo da chamada cláusula *standstill*, de que Portugal continua a gozar⁶.

⁶ De acordo com o n.º 6 do artigo 17.º da Sexta Diretiva, que atualmente corresponde ao artigo 176.º da Diretiva IVA, os Estados-membros poderiam manter determinadas limitações ao direito à dedução desde que as mesmas já existissem na sua legislação interna no momento da entrada em vigor da Diretiva. Assim, Portugal pode «manter todas as exclusões previstas na legislação nacional respetiva no momento da entrada em vigor da presente diretiva», isto é, em 01-01-1989.

Esta possibilidade de manutenção das exclusões do direito à dedução vigentes à data da entrada em vigor da Sexta Diretiva, manteve-se mesmo após ter transcorrido o prazo de quatro anos previsto na sua primeira parte como limite para o Conselho determinar quais as despesas que não conferem direito à dedução (cf. acórdão de 05-10-1999, Royscot e o., C-305/97, n.ºs 29, 32 e 35; Acórdão de 14-01-2001, Comissão vs República Francesa, C-345/99, n.ºs 15, 19 e 20.).

O entendimento da jurisprudência europeia tem sido no sentido de defender uma interpretação ampla do disposto na mencionada norma, ou seja, considera que “(...) a margem de aplicação concedida aos Estados membros no que se reporta à aplicação das exclusões é ampla, apenas tendo como limite o caso em que um Estado membro tenha acabado por excluir a quase totalidade dos bens e serviços do sistema do direito à dedução, esvaziando de conteúdo a Diretiva.1”.

O TJUE já se pronunciou relativamente à conformidade do art.º 21.º do CIVA com o Direito Comunitário, quer pela conformidade da exclusão total ou parcial do direito à dedução do imposto com o direito comunitário, nomeadamente com o princípio da neutralidade, mesmo nos casos em que se comprove que sem margem para dúvidas que tal imposto faz parte de despesas imprescindíveis à atividade (sujeita e não isenta) dos sujeitos passivos, quer quanto à data da entrada em vigor do CIVA, quer quanto à compatibilidade de tal norma com o princípio da equivalência, etc.

- que o artigo 21.º do CIVA não contém qualquer presunção passível de ser ilidida, contrariamente ao entendimento das Requerentes. Estar-se-á, sim, perante normas antiabuso específicas que estipulam limitações ao exercício do direito à dedução do IVA suportado visando evitar a fraude e evasão fiscais.

- Concluindo (citamos): *desde que se encontrem preenchidos os pressupostos definidos no n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, fica afastado o direito à dedução do IVA, independentemente de qualquer circunstancialismo ou factos invocados.*

3- Analisemos esta argumentação:

É certo que a jurisprudência do STA invocada pela Requerida vai no sentido da impossibilidade da dedução do IVA suportado em (quaisquer) despesas de transporte.

Mas trata-se, em geral, de uma jurisprudência antiga, com mais de um quarto de século, contrariada por numerosas decisões arbitrais bem mais recentes.

Não está em causa – nem o poderia, a nosso ver – uma diferença de “sensibilidade” entre tribunais estaduais e tribunais arbitrais. A diferença das decisões traduzirá antes a evolução do pensamento jurídico no sentido de se ter em conta não apenas o teor da norma aplicável, mas sim todo um bloco normativo, mormente os princípios e valores a que a norma visa dar tradução.

4- Não nos parece passível de discussão a conformidade do disposto no n.º 1 do art.º 21 do CIVA com o Direito da União, atenta a já referida cláusula de *standstill*.

Mas conformidade com o Direito da União significa, apenas, que a aplicação do art.º 21º do CIVA não pode ser recusada a pretexto de violar uma norma hierarquicamente superior (primazia do Direito da União), qual seja o art.º 276º da atual diretiva IVA, que consagra o direito à dedução enquanto instrumento de realização do princípio da neutralidade do IVA.

O reconhecimento, pelo TJUE, da conformidade de uma norma interna com o direito da União não pode ser entendido como que implicando a fixação de um sentido para a interpretação de tal norma interna.

Ou seja, o TJUE nunca interpretou a norma constante do n.º 1 do art.º 21º, nunca procedeu a concreta delimitação do seu *alcance*, desde logo por o seu conteúdo não ser uma emanção do Direito da União. Interpretação que, a existir, seria vinculativa para os tribunais nacionais.

O TJUE apreciou, sobre diferentes enfoques, a compatibilidade da norma interna com o Direito da União, aceitando tal compatibilidade, mesmo em casos em que a sua aplicação redunde na negação do direito à dedução do Iva suportado com aquisições de bens ou serviços, enumerados em tal norma, de carácter manifestamente empresarial.

Mas nunca sustentou interpretações da lei conducentes a desnecessárias violações do princípio da neutralidade do IVA. Nem o poderia fazer, sob pena exceder a sua competência material por estar em causa – repete-se – uma norma de direito interno não harmonizada.

O nº 1 do artº 21 do CIVA é uma norma interna, cuja interpretação cabe ao intérprete nacional, seguindo os cânones hermenêuticos previstos na lei nacional.

Pensamos ser de evitar o erro, corrente, de querer transformar qualquer questão fiscal numa questão de Direito da União (ou numa questão constitucional).

5- Estarmos de acordo com a Requerida quando entende que o nº 1 do artº 21 não contem uma qualquer presunção legal passível de ser ilidida. Na realidade, a norma não parte de um facto conhecido para concluir pela existência de um facto desconhecido, como é característico de uma presunção legal.

Razão pela qual ficam prejudicada a apreciação das questões de constitucionalidade que a Requerida suscita (para a hipótese de se entender estar em causa uma presunção legal).

Estamos perante uma norma com *ratio* anti abusiva, no que – cremos – todos estarão de acordo.

Com o TCAN, no ac. que pôs termo ao processo n.º 00089/11.7BEBRG, de 13/10/2016,

O fundamento da exclusão do direito à dedução previsto no artigo 21.º, do C.I.V.A., encontra-se no facto de muitas das situações ali previstas dizerem respeito a I.V.A. suportado nos "inputs" em relação às quais se configura difícil, ou mesmo impossível, controlar da sua bondade, visando-se, pela via da exclusão, obstar à dedução do imposto suportado com bens ou serviços não essenciais à actividade produtiva ou facilmente desviáveis para consumos particulares, não empresariais / profissionais. Esta norma é, no fundo, uma norma especial antiabuso em sede de I.V.A.»

6- No nosso entender, como já deixámos afirmado, estamos perante uma mera questão de interpretação e aplicação de uma norma de direito interno. É, pois, nas regras (clássicas) da

hermenêutica jurídica nacional que deveremos procurar resposta para a questão que nos ocupa.

Ou seja, adiantamos desde já, nem sequer cumpre fazer um juízo abstrato sobre a proporcionalidade da norma. A norma será proporcional se aplicada apenas nos casos em que a sua *ratio* o justifique. Será desproporcionada se aplicada a situações em que tal não se justifique. Como qualquer outra norma, de resto...

Lembremos, pois, o ensinamento tradicional:

Com o Mestre Baptista Machado⁷ (escrevendo a propósito da *interpretação restritiva*), diremos: *Também aqui a ratio legis terá uma palavra decisiva. O intérprete não deve deixar-se arrastar pelo alcance aparente⁸ do texto, mas deve restringir este em termos de o tornar compatível com o pensamento legislativo, isto é, com aquela ratio. O argumento em que assenta este tipo de interpretação costuma ser assim expresso: Cessante ratiō legis cessat eius dispositio (lá onde termina a razão de ser da lei termina o seu alcance).*

Conhecida, e pacificamente aceite, a *ratio* da norma, atrás explanada através da citação de um *dictum* do TCAN, a pergunta que há a fazer é a seguinte: no caso em apreço (serviços de transporte de trabalhadores em autocarro com as características descritas), há razão para se temer um desvio no uso de tais serviços para consumos particulares, não empresariais / profissionais?

A nossa resposta, atenta a factualidade provada é, claramente, não.

Não estando presente, nesta situação concreta, a *ratio* da norma, a única conclusão possível é a da recusa da sua aplicação (proceder a uma aplicação/ interpretação restritiva, se assim se quiser).

Procurar aplicar uma norma atendendo apenas ao seu elemento literal – como pretende a AT e a jurisprudência em que se louva – é, salvo melhor opinião, um erro hermenêutico. E uma “violência fiscal”, um arbítrio, que o objetivo de maximização da receita fiscal nunca poderá justificar.

No fundo, a Requerida sustenta uma interpretação do artigo 21.º, n.º 1, alínea c), do Código do IVA que começa e termina no seu elemento literal. O que nos leva a recordar normas legais vigentes sobre a interpretação:

⁷ J. Baptista Machado, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Almedina, 1995 (reimp. da ed. de 1982), pág. 186

⁸ Sublinhado nosso.

Artigo 9.º do Código Civil

1. *A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada.*

(...)

3. *Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.*

Juros Indemnizatórios

Tendo a Requerente F..., S.A pago ilegalmente, no entender deste tribunal, montantes de IVA não devidos, tem direito, para além da repetição do indevido, a receber juros indemnizatórios, caso se verifique o pressuposto *erro imputável aos serviços*, tal qual dispõe o art. 43ª, n. 1, da LGT

Estando em causa um imposto autoliquidado, o erro dos serviços consubstanciou-se no indeferimento do pedido de revisão oficiosa, a primeira decisão administrativa sobre o caso.

Pelo que os juros indemnizatórios, a serem apurados em execução de sentença, apenas deverão ser computados desde esta data e não, como pretendem as Requerentes, desde a data de cada um dos pagamentos indevidos⁹.

V- DECISÃO

Em razão do exposto, decide este tribunal:

- a) Considerar parcialmente procedente o pedido, devendo as autoliquidações de IVA impugnadas, no relativo à Requerente F..., ser parcialmente anuladas, por ter ficado reconhecido seu direito a deduzir o IVA suportado com a contratação de serviços de autocarros em questão, nos montantes de euros 25 337,60, em 2021, e euros 63 685,28 em 2022.
- b) Improcede, no mais, o peticionado.

⁹ O facto de a AT ter um “entendimento” que este tribunal não subscreve não consubstancia, só por si, erro imputável aos serviços, para efeitos de cálculo de juros indemnizatórios, diferentemente do que pretendem as Requerentes. Tal “entendimento administrativo” não vinculava a Requerente em causa, a qual não era obrigado a observa-los nas autoliquidações de IVA que ora impugnou.

c) Reconhece-se o direito desta Requerente a, para além da restituição do imposto indevidamente pago, receber juros indemnizatórios, tal como ficou expresso.

Valor: € 97.530,21

Custas, no montante de € 2.754,00, na proporção do decaimento, que foi de 91,2% para a Requerida e 8,8% para a Requerente.

24 de junho de 2026

Os árbitros

Rui Duarte Morais (relator)

Ricardo Marques Candeias

Fernando Miranda Ferreira