

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 939/2025-T

Tema: IVA. Dedução de imposto suportado em aquisições de serviços de transporte coletivo dos trabalhadores.

SUMÁRIO:

- I. Para efeitos da segunda parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, considera-se que existe *erro imputável aos serviços* numa autoliquidação de IVA, quando nessa autoliquidação o sujeito passivo seguiu a orientação propugnada e publicitada pela Autoridade Tributária através de uma Informação Vinculativa, ainda que elaborada para outro sujeito passivo, quando os quadros factuais são idênticos;
- II. O artigo 21.º do CIVA, que prevê várias exclusões do direito de dedução do IVA suportado em despesas efetuadas pelo sujeito passivo, deve ser interpretada de modo restritivo;
- III. A competência residual dos Estados-Membros de manter, ao abrigo do artigo 176.º, as exclusões nacionais ao direito à dedução do IVA, não é absoluta e deve ser interpretado em consonância com os objetivos da Diretiva;
- IV. Uma norma de exclusão mantida ao abrigo do artigo 176.º da Diretiva IVA, deve precisar com suficiente rigor a natureza e o objeto dos bens ou dos serviços para os quais fica excluído o direito a dedução do IVA, a fim de garantir que a faculdade concedida aos Estados-Membros não seja utilizada para prever exclusões gerais desse regime;
- V. Quando exclui, sinteticamente, as “despesas de transporte”, a al. c) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA não precisa com suficiente rigor o objeto da exclusão, não se podendo compreender a sua *ratio*, aproximando-se assim de uma exclusão geral do regime de dedutibilidade;
- VI. Não ficam abrangidas na cláusula de exclusão da al. c) do n.º 1 do artigo 21.º, as despesas incorridas com a contratação de transporte coletivo, em autocarros, dos operários da fábrica do sujeito passivo, da fábrica para pontos predefinidos e no sentido inverso.

DECISÃO ARBITRAL

I - RELATÓRIO

A..., Lda., com sede na Rua..., n.º ..., ..., com o número fiscal e de identificação de pessoa coletiva..., apresentou, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e dos artigos 10.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprova o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), pedido de constituição de tribunal arbitral, com vista, imediatamente, à declaração de ilegalidade do despacho de indeferimento expresso do pedido de revisão oficiosa deduzido contra os atos de autoliquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado, referentes ao período compreendido

1.

entre fevereiro de 2021 e fevereiro de 2023; e, mediatamente, à declaração de ilegalidade dos mesmos atos de autoliquidação de IVA, os quais se identificam na seguinte listagem:

Nº da declaração	Período	Data de entrega
...	2021/02	07-04-2021
	2021/03	07-05-2021
	2021/04	03-06-2021
	2021/05	07-07-2021
	2021/06	04-08-2021
	2021/07	03-09-2021
	2021/08	07-10-2021
	2021/09	08-11-2021
	2021/10	10-12-2021
	2021/11	10-01-2022
	2021/12	08-02-2022
	2022/01	01-03-2022
	2022/02	12-04-2022
	2022/03	05-05-2022
	2022/04	02-06-2022
	2022/05	07-07-2022
	2022/06	08-08-2022
	2022/07	10-09-2022
	2022/08	11-10-2022
	2022/09	03-11-2022
	2022/10	02-12-2022
	2022/11	05-01-2023
	2022/12	03-02-2023
	2023/01	08-03-2023
	2023/02	05-04-2023

É Requerida no pedido a Autoridade Tributária.

Por decisão do Presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa foi designada árbitro singular a signatária da presente decisão, o que a mesma aceitou no prazo legal, vindo a ser nomeada em 17.12.2025, e tendo nessa sequência o tribunal arbitral disso constituído em 08.01.2026.

Por despacho do tribunal de 08.01.26, nos termos do artigo 17.º, n.ºs 1 e 2 do RJAT, a AT foi notificada para, no prazo de 30 dias, apresentar resposta, e, no mesmo prazo, remeter ao Tribunal cópia do processo administrativo, o que fez em 11.02.2026.

Por despacho de 24.02.2026, a Requerente apresentou requerimento em que se pronunciou sobre a matéria de exceção suscitada pela Requerida na sua resposta.

Este requerimento foi admitido por despacho do tribunal de 25.06.2026, correndo o prazo para alegações.

Em 20.04.2024, a Requerente apresentou requerimento pedindo a alteração do rol de testemunhas.

Em 04.05.2024, considerando pertinente o requerimento de prova por inspeção judicial efetuado com o ppa, o tribunal arbitral designou o dia 28 de maio, pelas 11:00, para realização da diligência. A diligência teve lugar no dia 28.05.2026, pelas 11:00.

Da diligência foi lavrada ata, depositada no sistema de gestão processual no mesmo dia.

No mesmo despacho de 04.05.2024, o tribunal arbitral designou o dia 05.06.2028 para realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT. Por despacho de 25.05.2026, o tribunal alterou o dia da reunião do artigo 18.º do RJAT, por motivo de as instalações do CAAD-Porto se encontrarem encerradas no dia 05.06.2026, e por as testemunhas não poderem deslocar-se a Lisboa.

No dia 08.06.2026, a requerida apresentou requerimento em que pediu a correção ou a inserção de uma adenda à ata da inspeção judicial, com correção de alguns factos.

Na reunião realizada no CAAD-Lisboa no dia 09.06.2026, o tribunal convidou as partes a pronunciar-se sobre este requerimento. Nada tendo sido oposto pela Requerente, foi inserida pelo tribunal uma adenda à referida ata no dia 12.06.2026.

No dia 09.06.2026, realizou-se nas instalações do CAAD em Lisboa a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, em que foram inquiridas as testemunhas, e da qual reunião foi lavrada ata, que foi inserida no sistema de gestão processual do CAAD.

No dia 20.06.2026, o tribunal arbitral notificou mandou notificar a Requerente para juntar ao processo as autoliquidações impugnadas, o que a Parte fez em 24.06.2026.

Por despacho de 24.06.2026, o tribunal solicitou às partes que indicassem o valor do IVA referente a transportes coletivos dos trabalhadores contido em casa uma das autoliquidações impugnadas.

Em 01.07.2026, a Requerente remeteu ao tribunal a informação solicitada.

Por despacho de 01.07.2026, a Requerida foi notificada para se pronunciar no prazo de cinco dias sobre a documentação enviada pela Requerente a pedido do tribunal, ao que a parte respondeu solicitando um alargamento do prazo concedido para se pronunciar, tendo o tribunal, por despacho de 06.07.2026, prorrogado esse prazo por dez dias.

No dia 24.06.2026 foram apresentadas alegações finais por ambas as Partes.

II - SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente para apreciar a causa.

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciária e encontram-se devidamente representadas.

O processo não padece de vícios que o invalidem.

Não existem incidentes que importe decidir.

A cumulação de pedidos é admissível à luz do artigo 3.º do RJAT.

A Requerida, na sua resposta, suscita a exceção de caducidade do direito de ação, que será apreciada adiante, antes de se iniciar a discussão do mérito da causa.

III – POSIÇÃO DAS PARTES

1) Da Requerente

A Requerente sustenta, em síntese, que o IVA suportado nas despesas com transportes coletivos, contratados a transportadores rodoviários de passageiros, para assegurar o transporte dos seus trabalhadores das suas localidades de residência (ou de localidades próximas) para a sua fábrica de ..., e desta para as mesmas localidades, deve ser dedutível, ao abrigo do princípio de neutralidade do IVA, que impõe que as exceções ao princípio devem ser interpretadas restritivamente.

No caso concreto, a exclusão prevista no artigo 21.º, n.º 1, al. c) do CIVA não se deve aplicar, pois respeita a:

- despesas de viagens de negócios;
- despesas de representação;
- despesas suscetíveis de aproveitamento privado.

O IVA suportado com a despesas de transporte devem ser dedutíveis, pois a exclusão prevista no artigo 21.º, n.º 1, al. c) do CIVA excecional não se aplica a transportes necessários para assegurar que os trabalhadores chegam ao local de trabalho quando estes são indispensáveis ao funcionamento da empresa.

No caso, os custos com os transportes em causa são indispensáveis ao funcionamento da empresa, existindo uma direção direta e imediata entre a despesa e a atividade tributada, já que os transportes em

- Os transportes constituem um custo geral da atividade produtiva.
- Servem diretamente a produção dos bens fabricados pela empresa.
- O custo integra os fatores de produção e está ligado às operações tributadas realizadas a jusante.

2) Da Requerida

A Requerida impugna a matéria de facto, no respeitante à conclusão de que não existem transportes públicos entre determinadas localidades e ..., e do terminal rodoviário de ... para as proximidades da fábrica da Requerente.

Suscita a exceção de caducidade do direito de ação, por ao apresentar pedido de revisão oficiosa das liquidações, a Requerente não estar em tempo de o fazer, o que levou o mesmo pedido de revisão oficiosa a ser indeferido por intempestividade.

A Requerente não estava em tempo de apresentar o PRO, pois, tendo este como objeto atos de autoliquidação, tendo já passado o prazo de dois anos de que dispunha tanto para apresentar reclamação graciosa como apresentar pedido de revisão (nos termos da primeira parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT), só o poderia já fazer invocando *erro imputável aos serviços*, o qual não se verificou.

Além disso, a Requerida impugna também o mérito do pedido, com os seguintes fundamentos:

A al. c) do n.º 1 do artigo 1.º do CIVA exclui do direito à dedução (do IVA suportado) as despesas com serviços de transporte dos seus trabalhadores para o seu local de trabalho.

De acordo com o artigo 176.º da atual Diretiva IVA, por as exclusões (do direito à dedução do IVA suportado) previstas no artigo 21.º do CIVA já se encontrarem em vigor à data da adesão do Estado português à União Europeia, estas exclusões mantêm-se válidas, no sentido de compatíveis com a mesma Diretiva.

No entendimento da Requerida, a al. c) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA não contém uma presunção suscetível de ser ilidida, mas estamos antes perante normas anti-abuso específicas que estipulam limitações ao exercício do direito à dedução do IVA suportado visando evitar a fraude e evasão fiscais.

No entendimento da Requerida, apoiando-se em vasta jurisprudência, não se opõe ao artigo 176.º da Diretiva IVA a exclusão, (pelo artigo 21.º do CIVA, no caso de Portugal) de despesas que comprovadamente estejam ligadas à atividade económica do sujeito passivo.

Nas suas alegações finais, a Requerida sintetiza toda a argumentação expendida na contestação, sublinhando que nenhuma norma legal permite, atualmente, o afastamento do artigo 21.º do CIVA

E acrescenta que, dado o facto de a Requerente recorrer a trabalho temporário, por intermediação de empresas de trabalho temporário, os trabalhadores assim recrutados não são trabalhadores da Requerente. Pelo que, quanto a estes, os serviços de transporte em causa não se destinam a trabalhadores da Requerente.

Já a Requerente, nas suas alegações finais, elencou detalhadamente a matéria de facto que considera provada, a qual foi ponderada pelo tribunal, e enfatizou mas não alterou substancialmente a argumentação expendida no pedido.

IV – QUESTÕES A DECIDIR

Constitui questão de fundo a apreciar no presente processo arbitral determinar se as despesas suportadas pela Requerente, com a contratação de serviços coletivos de transporte rodoviário, para transportar o seu pessoal fabril de e para a sua fábrica:

- i) estão abrangidas pela al. c) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA;
- ii) se encontram excluídas do direito à dedução do IVA suportado.

V – FUNDAMENTAÇÃO - MATÉRIA DE FACTO

Dão-se como provados os seguintes factos:

- A. A Requerente tem como atividade o fabrico de assentos, peças e acessórios para a indústria automóvel (facto não contestado);
- B. A Requerente desenvolve a sua atividade em instalações localizadas em ..., distrito de Viseu (facto do conhecimento da AT; inspeção judicial);
- C. A fábrica em questão situa-se num complexo industrial e fabril em zona de mata sem edifícios habitacionais (facto alegado, documentado pelo documento n.º 2 junto pela Requerente e verificado na inspeção judicial);
- D. A fábrica tem um volume de produção que varia acentuadamente ao longo do tempo, o que leva a flutuações nas necessidades também acentuadas de mão de obra, o que é colmatado pela contratação temporária de operários nas alturas de maior pico de laboração (prova testemunhal);
- E. No momento atual, a fábrica prepara-se para recrutar 149 trabalhadores (prova testemunhal);
- F. No momento atual, 470 operários trabalham na fábrica da Rqte. (facto do conhecimento da AT; prova testemunhal);
- G. A maioria dos operários da fábrica residem em Viseu (prova testemunhal; facto não contestado pela AT);
- H. A fábrica da Requerente em ... é o maior empregador de ..., ... e ... (prova testemunhal; facto não contestado pela AT);
- I. Um número significativo dos operários da fábrica é formado por cidadãos estrangeiros (prova testemunhal; facto não contestado pela AT);
- J. A maior parte dos operários empregado na fábrica auferem o salário mínimo (920 euros mensais) (prova testemunhal; facto não contestado pela AT);
- K. A fábrica em questão funciona em regime de laboração contínua, ou seja, 24 horas por dia, em regime de trabalho por turnos, nos seguintes horários (alegação da Requerente, documento junto pela Requerente e prova testemunhal):
 - 1 turno das 06:00h às 14:30h;
 - 1 turno das 14:30h às 23:00h;
 - 1 turno das 23:00h às 06:00h.
- L. A fábrica da Requerente situa-se a cerca de 3 km do terminal rodoviário de ..., o aglomerado urbano mais próximo (documento n.º 4 junto pela Requerente);
- M. Não existem transportes públicos que efetuem percursos até à fábrica ou até ponto próximo da fábrica da Requerente coincidentes com as horas em que se iniciam e terminam os turnos de laboração da fábrica da Requerente (documento 4 junto pela Requerente; depoimentos das testemunhas; inspeção judicial);
- N. Nos anos 2021, 2022 e 2023, a Requerente contratou as empresas de transporte rodoviário B... S.A. e C..., Lda., para assegurar o transporte diário dos seus trabalhadores de locais pré-estabelecidos até à fábrica e de regresso (documentos (faturas) juntos pela Requerente);

- O. Estas empresas de transporte efetuaram nesses períodos, exclusivamente, o transporte dos trabalhadores da fábrica da Requerente, para e das instalações da fábrica em autocarro (prova testemunhal e inspeção judicial);
- P. Estas empresas de transporte efetuam rotas de acordo com os horários dos turnos de laboração, com chegada à fábrica, na maioria, às 5:50h e às 14:15h, e com partida às 14:45h e às 23:15h (documentos 3 e 5 juntos pela Requerente);
- Q. Estes meios de transporte não recolhem os trabalhadores nas suas residências, mas em pontos previamente determinados, até aos quais os trabalhadores se deslocam pelos seus próprios meios (documentos 3 e 5 juntos pela Requerente; prova testemunhal);
- R. Em 2021 a Requerente tinha em funcionamento seis rotas de transporte (documento 5 junto pela Rqte.):
- Circuito de ..., com chegada às 05:50h e partida às 14:45h, e chegada às 14:15h e partida às 23:15h;
 - Circuito de..., com chegada às 14:15h e partida às 23:15h;
 - Circuito de..., com chegada 05:50h e partida às 14:40h;
 - Circuito de..., com chegada às 14:05 e partida às 23:00h;
 - Circuito de ... (manhã);
 - Circuito de ..., com chegada às 05:59h.
- S. Em 2022, a Requerente tinha em funcionamento as seguintes rotas de transporte (documento 5 junto pela Rqte.):
- Circuito de..., com chegada às 05:50h e partida às 14:45h, e chegada às 14:15h e partida às 23:15h
 - Circuito de ..., com chegada às 05:50h e partida às 14:45h, e chegada às 14:15h e partida às 23:15h;
 - Circuito de ..., com chegada às 14:15h e partida às 23:15h;
 - Circuito de..., com chegada 05:50h e partida às 14:40h;
 - Circuito de..., com chegada às 14:10 e partida às 23:00h;
 - Circuito de..., com chegada às 14:25h;
 - Circuito de... (manhã);
 - Circuito de ..., com chegada às 05:59h.
- T. Em 2023, a Requerente tinha em funcionamento 4 rotas com chegada às 05:45h e partida às 14:45h, e outras quatro rotas com chegada às 14:15h e partida às 23:15h (documento 5 junto pela Rqte.);
- U. No ano 2022, recorriam ao transporte providenciado pela Requerente cerca de 290 trabalhadores da fábrica (prova testemunhal);
- V. Os transportes rodoviários fornecidos são utilizados exclusivamente pelos operários da fábrica (prova testemunhal);
- W. Há um conjunto de trabalhadores que se deslocam em viatura própria (prova testemunhal; inspeção judicial);
- X. Na parte exterior da fábrica existe um parque de estacionamento para cerca de 54 viaturas, que serve a fábrica da Rqte. (documento junto pela Requerida; inspeção judicial; prova testemunhal);
- Y. Na parte exterior de três outras unidades próximas, também existem alguns lugares de estacionamento, que são usados, também, por vezes, indevidamente, pelos operários da

- Requerente, embora se destinem aos trabalhadores dessas outras fábricas (prova testemunhal e inspeção judicial);
- Z. A fábrica tem um problema com capacidade de estacionamento que afeta as próprias cargas e descargas, de forma que há quatro anos foi tomada a medida, em vigor até hoje, de não permitir qualquer carga ou descarga por veículo de grande porte entre as 14:00h e as 15:00h (prova testemunhal);
- AA. O custo total da contratação do referido transporte ascendeu a (faturas juntas pela Requerente, não contestadas pela Requerida):
- 188.806,69 euros no período de fevereiro a dezembro de 2021;
 - 257.239,72 euros no período de janeiro a dezembro de 2022;
 - 75.009,96 euros no período de janeiro a fevereiro de 2023.
- BB. A Requerente apresentou pedido de promoção de revisão oficiosa das referidas autoliquidações em 7 de abril de 2025 (conforme processo administrativo);
- CC. Este pedido de revisão oficiosa foi indeferido por despacho de 14/07/2025, do Diretor de Serviços Central da Unidade de Grandes Contribuintes (conforme processo administrativo);
- DD. O Subdiretor-Geral da Área de Gestão Tributária emitiu, por despacho de 16-09-2021, uma informação vinculativa, com o n.º 21206, com o assunto “Deduções - Transporte dos funcionários para /das instalações da fábrica”, que se encontra disponível no Portal das Finanças (documento indicado pela Rqte. e disponível no sítio web da AT);
- EE. São os constantes da tabela seguinte os valores de IVA discutidos para cada período em causa:

Nº da declaração	Período	Valor de IVA discutido (euros)
...	2021/02	516,85
	2021/03	1 758,11
	2021/04	1 143,26
	2021/05	1 221,94
	2021/06	824,84
	2021/07	903,80
	2021/08	1 091,71
	2021/09	1 005,34
	2021/10	774,68
	2021/11	894,74
	2021/12	518,74
	2022/01	769,73
	2022/02	1 140,52
	2022/03	1 353,94
	2022/04	484,13
	2022/05	1 304,53
	2022/06	292,33
	2022/07	2 070,21
	2022/08	833,35
	2022/09	1 711,68
	2022/10	1 255,12
	2022/11	1 730,24
	2022/12	1 596,42
	2023/01	2 337,62
	2023/02	1 902,65

O Tribunal dá como provada a matéria de facto elencada com base nos documentos constantes do processo administrativo, em documentos juntos pela Requerente e pela Requerida, na inspeção judicial realizada, nos depoimentos das testemunhas inquiridas e ainda, em alguns casos pontuais, com base na falta de contestação da matéria de facto alegada por cada uma das Partes.

Nomeadamente, a testemunha Anabela Caramelo prestou um depoimento credível, consistente e fiável atestando os factos G), I), K), M), O), Q), W), X) e Y).

A testemunha Dani Costa prestou um depoimento credível, consistente e fiável, atestando os factos D), E), F), G), H), I), J), K), M), O), V), W), X), Y) e Z).

O Tribunal não considera relevantes quaisquer outros factos invocados, pelo que não se dão como não provados quaisquer factos alegados e considerados relevantes, lembrando que o tribunal não está obrigado a pronunciar-se sobre todos os factos alegados, cabendo-lhe efetuar a seleção da factualidade que considera relevante para o julgamento do mérito da causa, de acordo com o percurso silogístico que irá utilizar na mesma.

VI – FUNDAMENTAÇÃO DE DIREITO

1. A alegada caducidade do direito de ação

A exceção de caducidade do direito de ação deve anteceder o conhecimento do mérito da questão, na medida em que a sua procedência conduz, só por si, à absolvição da instância, nos termos do n.º 3 do artigo 89.º do CPTA.

Dados de facto

- A Requerente apresentou pedido de *promoção de revisão oficiosa* em 7 de abril de 2025, sendo esta também a data de abertura do procedimento (p. 1 do PPA).
- O pedido de revisão diz respeito aos atos de autoliquidação do Imposto sobre o Valor Acrescentado relativo ao período de fevereiro de 2021 a fevereiro de 2023.
- O período que vai da data do mais tardio destes atos (5 de abril de 2023) até 7 de abril de 2025 é superior a dois anos, pelo que já tinha, na data da apresentação do PRO, sido ultrapassado o prazo de reclamação graciosa, dentro do qual o sujeito passivo pode apresentar pedido de revisão, nos termos da primeira parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT.

Dados normativos

- Nos termos da primeira parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, o sujeito passivo pode pedir a revisão (*revisão não oficiosa*) dos atos tributários, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade;
- Não obstante, o artigo 78.º, n.º 1 da LGT prevê que a própria administração tributária pode promover por sua iniciativa a revisão (*revisão oficiosa*) dos atos tributários no “*prazo de quatro anos após a liquidação (...), com fundamento em erro imputável aos serviços.*”
- Por sua vez, o n.º 7 do artigo 78.º da LGT, ao dizer que “*interrompe o prazo da revisão oficiosa do ato tributário ou da matéria tributável o pedido do contribuinte dirigido ao órgão competente*

da administração tributária para a *sua* realização”, tem sido interpretado pela jurisprudência no sentido de que confere ao sujeito passivo o direito de pedir a *promoção da revisão oficiosa*¹.

- Como o prazo para a revisão oficiosa é de quatro anos (após a liquidação), é também de quatro anos o prazo de que o sujeito passivo dispõe para apresentar esse pedido de *promoção da revisão oficiosa*;

A Requerente apresentou pedido de promoção da revisão oficiosa ao abrigo destes preceitos, invocando o seu direito a pedir a promoção da revisão oficiosa no prazo de quatro anos a contar da data das autoliquidações.

A Requerida alega – e alegou na decisão de indeferimento do pedido de *promoção da revisão oficiosa* – que a Requerente não podia usar esse prazo, pois para isso teria de provar ter existido erro imputável aos serviços (a Requerida reforça esta linha de argumentação invocando a revogação, pela Lei n.º 7-A/2016 de 30/3, com efeitos a partir do 31/3/2016, do n.º 2 do artigo 78.º que estabelecia que “sem prejuízo dos ónus legais de reclamação ou impugnação pelo contribuinte, *considera-se imputável aos serviços, para efeitos do número anterior, o erro na autoliquidação.*”

Suprimida esta presunção – segue o *iter* argumentativo da AT – a partir de então, sempre que o sujeito passivo pretender usar o direito de pedir a *promoção da revisão oficiosa* no prazo de quatro anos, constitui seu ónus demonstrar que existiu *erro imputável aos serviços*.

Que assim é, ou seja, que, em caso de autoliquidação, hoje, no quadro do artigo 78.º da LGT, o sujeito passivo tem o ónus de mostrar que houve um *erro imputável aos serviços*, não se nos afigura passível de questionamento (tal como é afirmado no acórdão do TCA-Sul de 2017-03-23, proc. 1349/10, citado pela Requerida). Aliás, a Requerente não põe em causa este entendimento.

O que a Requerente alega, sim, é que, no caso, na base da autoliquidação existe um *erro imputável aos serviços*.

Mais concretamente, a Requerente considera existir *erro imputável aos serviços*, “na medida em que a atuação do contribuinte – nas autoliquidações impugnadas – decorreu de uma interpretação das normas tributárias em causa difundida pela AT em situações idênticas, que tem vindo a ser contestada por jurisprudência arbitral recente”.

A Requerente especifica que esse entendimento se encontra expressamente refletido em informações vinculativas, publicadas no portal das finanças, estando, por isso, acessível a qualquer contribuinte, o que reforça o carácter público e oficial da posição da AT sobre esta matéria. E refere a título de exemplo a ficha doutrinária n.º 21206, de 16/9/2021, disponível no Portal das Finanças, analisando uma situação factual similar à da Requerente.

¹ Neste sentido: Ac. STA (2 Sec), de 09/11/2022, proc. 087/22.5BEAVR, in <https://www.dgsi.pt>; Ac. STA (2 Sec), de 14/03/2012, proc. 01007/11, in <https://www.dgsi.pt>; TCA-Norte (2 Sec), de 26/10/2023, proc. 00055/14.0BEPNF, in <https://www.dgsi.pt>; TCA-Sul (CT), de 25/11/2009, proc. 02842/09, in <https://www.dgsi.pt>

A questão – de saber se, num caso de autoliquidação, enfermado de ilegalidade, em que o sujeito passivo segue a interpretação constante de uma informação vinculativa disponível no Portal das Finanças, existe erro imputável aos serviços – tem sido, até ao momento, pouco debatida pelos tribunais, e não nos parece que exista, neste momento, ainda, jurisprudência consolidada que cubra todos os casos que se podem apresentar.

[A jurisprudência invocada pela Requerente quanto a este ponto, na nota de rodapé 1, salvo o devido respeito, e do que nós conseguimos perceber, não é aplicável ao caso *sub judice*, pois ou é anterior à revogação do n.º 2 do artigo 78.º da LGT ou não aborda este aspeto em particular.]

O STA pronunciou-se sobre questão próxima daquela a que o caso concerne no acórdão de 2 de fevereiro de 2024 (proc. 01917/21.4BELRS).

Nesse aresto, diz o venerando tribunal:

“Passou, igualmente, na sequência desta jurisprudência, a considerar-se que o contribuinte poderia apresentar um pedido de revisão oficiosa de autoliquidação, no prazo de 4 anos quando tivesse seguido orientações ou informações emitidas pela autoridade tributária na autoliquidação, na medida em que o conceito de erro imputável aos serviços contemplaria essas situações.

A questão que se levanta, é, portanto, a de saber se este entendimento – de base essencialmente jurisprudencial, justificado à luz de um determinado período histórico, no contexto de uma legislação que não é exatamente igual à atual – e que, apesar de tudo, perdura de forma consolidada e não é posto em causa, sendo assumido por ambas as partes e pelas instâncias que anteriormente se pronunciaram sobre a questão, ***contempla igualmente a circunstância de a administração tributária se haver já pronunciado em determinado sentido no âmbito de processos de reclamação graciosa desencadeados pelo contribuinte,***² e que, consequentemente, conduziram a que o contribuinte procedesse à autoliquidação do tributo em discussão. Isto é, saber se essa situação tem enquadramento no conceito de erro imputável aos serviços previsto na disposição de que tratamos.

Do que vimos expondo resulta claro que a recondução ao conceito de erro imputável aos serviços das situações em que foram emitidas orientações ou informações pela administração tributária, para efeitos de, no âmbito no disposto no artigo 78.º, n.º 1, da LGT, ser possível apresentar pedido de revisão da autoliquidação pelo contribuinte, no prazo de quatro anos, configura uma solução excecional que, numa doura ponderação, exigida seguramente por um contexto particular, este Supremo Tribunal promoveu. Posição que hoje, como ainda há pouco foi referido, se encontra consolidada e tem vindo a ser secundada pela doutrina e pela própria AT que não a põe em causa. A excecionalidade da solução implica, todavia, que não havendo uma identidade plena entre as orientações e informações e as posições expressas pela AT no âmbito da reclamação graciosa, que estas últimas não possam beneficiar do mesmo enquadramento. Ora, é precisamente isso que consideramos que se passa.”

² Negrito e sublinhado nossos.

Conclui o acórdão:

“A circunstância de a administração tributária se haver já pronunciado em determinado sentido no âmbito de processos de reclamação graciosa que têm um âmbito de aplicação muito circunstanciado, marcado por factos muito ligados ao caso concreto em apreciação que, combinados com aquela que é sempre uma atuação particular do representante do órgão da AT envolvido, condicionam, e, por conseguinte, refletem-se na pronúncia da AT. Ora, esta natureza muito própria das pronúncias no âmbito das reclamações graciosas, torna muito difícil que delas se retire uma qualquer orientação suscetível de ser aplicada a outros casos, pelo que não será possível equipará-las a uma orientação genérica que tem em vista, como decorre da sua natureza, o propósito de se aplicar a várias situações. Por motivos diversos, mas igualmente ponderosos, também a informação prestada a propósito de um caso concreto e só daquele, visando de forma direta promover uma atuação num sentido determinado, não pode ser equiparada a uma qualquer pronúncia no âmbito de uma reclamação graciosa concernente a uma outra, ainda que aparentemente idêntica, situação, também, inevitavelmente circunstanciada e delimitada.”

E de forma ainda mais conclusiva:

“Existe, portanto, uma diversidade inequívoca, entre as pronúncias no âmbito de processos de reclamação graciosa e **as orientações e informações da AT**, o que impede uma equiparação em termos de aplicação do regime excecional. Consequentemente, terá de ser aplicado o regime regra, que resulta da lei de forma absolutamente clara, que não permite que o sujeito passivo que na autoliquidação seguiu o sentido decorrente da forma como a AT se pronunciou no âmbito de procedimentos de reclamação graciosa, por não se traduzir num erro imputável aos serviços, possa, portanto, beneficiar do prazo de 4 anos para requerer a revisão oficiosa.”

Para além de não podermos acompanhar plenamente a doutrina deste acórdão – especificamente no que respeita ao carácter meramente jurisprudencial da interpretação segundo a qual o sujeito passivo pode pedir a *promoção da revisão oficiosa*, pois acompanhamos uma outra corrente jurisprudencial segundo a qual esse direito decorre do n.º 7 do artigo 78.º da LGT,³ – o que aqui nos importa sobretudo é que o STA considera, no caso, que o facto de, na autoliquidação, o sujeito passivo ter seguido a interpretação veiculada pela AT em *decisão de reclamação graciosa*, não leva a que a autoliquidação incorpore *erro imputável aos serviços*.

Porém, o acórdão sublinha que a decisão de uma reclamação graciosa *não é equiparável a orientações e informações da AT*.

³ Sobre esta questão referem-se de novo os acórdãos: Ac. STA (2 Sec), de 09/11/2022, proc. 087/22.5BEAVR, in <https://www.dgsi.pt>; Ac. STA (2 Sec), de 14/03/2012, proc. 01007/11, in <https://www.dgsi.pt>; TCA-Norte (2 Sec), de 26/10/2023, proc. 00055/14.0BEPNF, in <https://www.dgsi.pt>; TCA-Sul (CT), de 25/11/2009, proc. 02842/09, in <https://www.dgsi.pt>

Ora, o que temos no caso presente é uma informação vinculativa da AT, que se pronuncia, num quadro factual idêntico ao dos autos, no sentido de que as despesas de transporte com o pessoal da fábrica não são elegíveis para efeitos de dedução do IVA nelas contido.

Com efeito, lê-se nessa informação vinculativa (ficha doutrinária), nº 21206:

- “1. A Requerente é uma empresa do Grupo (“X”) que opera numa única instalação fabril, no concelho de (“Y”). Nessa fábrica produzem-se os modelos (“X-a”), (“X-b”) e (“X-c”), esta empresa representa um dos maiores investimentos estrangeiros em Portugal, sendo um dos maiores exportadores e empregadores nacionais, o que lhe confere uma dimensão e importância de interesse nacional.
2. A fábrica opera nos quatro níveis do processo de produção automóvel - Prensas, Carroçarias, Pintura e Montagem.
3. Em 2018, a Requerente passou a trabalhar em regime de laboração contínua pela primeira vez, utilizando a totalidade da sua capacidade instalada para produzir (“XXX”) carros/dia, os quais se destinam, na sua maioria, ao mercado europeu e asiático.
4. A unidade de produção labora, assim, 24 horas por dia, 7 dias por semana, em regime de trabalho por turnos, num total de 19 turnos por semana. Estes turnos iniciam-se nos seguintes horários:
 - i. Noites de domingo e feriados - 00:00h
 - ii. Noites de segunda a sexta-feira - 23:50h
 - iii. Manhãs - 07:00h
 - iv. Tardes - 15:20h
5. Nas imediações da fábrica não se encontra disponível qualquer transporte público rodoviário, sendo que a estação ferroviária mais próxima (estação ferroviária de (“P”)) se encontra a cerca de 2,5 km de distância, o que corresponde a cerca de uma hora a pé. Caminho esse que tem de ser feito no meio de um descampado.
6. Além da quase inexistência de transportes públicos nas imediações, há ainda que considerar a dificuldade acrescida de conciliar os respetivos horários com os turnos de trabalho estabelecidos, os quais implicam entradas/saídas a horas muitas vezes sem qualquer cobertura de transportes públicos.
7. Assim, por um lado, face à exígua existência de transportes públicos que servem as imediações da fábrica da Requerente e, por outro, aos horários dos turnos estabelecidos, sob pena de não conseguir garantir força de trabalho para todos os seus turnos, a Requerente refere que se viu na obrigação de garantir, pelos seus próprios meios, o transporte dos trabalhadores até ao local do trabalho, a partir de diversos pontos geográficos previamente determinados.
8. Para o efeito, contratou uma empresa de transporte rodoviário, que assegura o transporte diário dos seus trabalhadores de determinados locais pré-estabelecidos até à fábrica e o seu regresso no final de cada turno.

(...)

30. Na situação em apreço no presente pedido de informação, à semelhança do que aconteceu no citado processo, a Requerente fornece transporte gratuito aos seus trabalhadores.

31. Efetivamente, não existindo qualquer contrapartida fornecida por parte dos funcionários pelo serviço que lhes é prestado, não estamos perante uma prestação de serviços onerosa nos termos do artigo 4.º, n.º 1 do CIVA.

32. Não estamos, igualmente, face ao artigo 4.º, n.º 2, alínea b) do CIVA, perante uma operação assimilada a uma prestação de serviços a título oneroso porque, conforme resulta da exposição da Requerente e ensina o Tribunal, a necessidade de assegurar a mão de obra necessária ao funcionamento ininterrupto da fábrica sobrepõe-se às necessidades particulares do seu pessoal o que não configura "fins alheios à empresa". II.2 Direito à dedução - despesas de transportes

33. A dedução do imposto suportado pelos sujeitos passivos nas operações intermédias do circuito económico é um elemento central do funcionamento do sistema do IVA, que tem como objetivo tributar apenas o consumo final.

34. O direito à dedução pressupõe, pois, que os sujeitos passivos recuperem, em regra, o IVA suportado em bens e serviços com vista à realização de operações tributadas, dentro dos limites estabelecidos no Código do IVA.

35. Neste sentido, o artigo 19.º, n.º 1 do CIVA estabelece que, para apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos deduzem nos termos dos artigos seguintes, ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efetuaram:

- i. O imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos;
- ii. O imposto devido pela importação de bens;
- iii. O imposto pago pelas aquisições de bens ou serviços pelas alíneas e), h), i), j), l) e m) do n.º 1 do artigo 2.º;
- iv. O imposto pago como destinatário de operações tributáveis efetuados por sujeitos passivos estabelecidos no estrangeiro, quando estes não tenham no território nacional um representante legalmente acreditado e não tenham faturado imposto;
- v. O imposto pago pelo sujeito passivo à saída dos bens de um regime de entreposto não aduaneiro, de acordo com artigo 15.º, n.º 6 do CIVA.

36. O n.º 2 do mesmo artigo estabelece, no entanto, um condicionalismo formal, segundo o qual só confere o direito à dedução o imposto mencionado em faturas passadas em forma legal, em nome e na posse do sujeito passivo. Consideram-se passadas em forma legal as faturas que contêm os requisitos do artigo 36.º, n.º 5 ou 40.º, n.º 2, ambos do CIVA.

37. Por seu lado, o artigo 20.º, n.º 1 do CIVA determina que só pode deduzir-se o imposto suportado pelo sujeito passivo para a realização de transmissões de bens e prestações de serviços sujeitos a imposto e dele não isentas, nos termos da sua alínea a), ou nas operações elencadas na sua alínea b).

38. Resulta das citadas normas que o imposto passível de dedução corresponde, em regra, a todo o imposto suportado pelo sujeito passivo para o exercício da sua atividade económica, ou seja, a imposto que tenha sido suportado em aquisições de bens e serviços que sejam utilizados em operações tributadas.

39. Como é unanimemente aceite, são requisitos subjetivos do exercício do direito à dedução a necessidade do exercício de uma atividade económica e a qualidade de sujeito passivo com direito à dedução, bem como, a existência de um nexo de causalidade entre os bens e os serviços adquiridos e a atividade tributada do sujeito passivo, devendo, ainda, estar em causa uma relação direta e imediata.

40. O direito à dedução do IVA que incidiu sobre a aquisição de bens ou serviços a montante pressupõe que as despesas efetuadas com a aquisição tenham feito parte dos elementos constitutivos do preço das operações tributadas a jusante com direito a dedução.

41. Contudo, mesmo na falta de um nexo direto e imediato, é ainda admitida a dedução do imposto a favor do sujeito passivo se os custos dos bens ou serviços em causa fizeram parte das suas despesas gerais e forem, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos bens que fornece ou dos serviços que presta. Neste caso, a relação direta e imediata não se verifica com uma operação tributável em si, mas com o conjunto da atividade económica do sujeito passivo.

42. Ou seja, o direito à dedução subsiste se se verificar uma ligação, direta e imediata com o conjunto da atividade económica do sujeito passivo, na medida em que esta confira direito à dedução.

43. Uma vez que, conforme já referido, o direito à dedução do imposto suportado é um elemento central do funcionamento do sistema comum do IVA, só são permitidas derrogações a esta regra fundamental nos casos expressamente previstos na Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro (abreviadamente designada Diretiva IVA, que reformulou a Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977).

44. No direito nacional, a regra geral do direito à dedução comporta algumas exceções, as quais se encontram previstas no artigo 21.º do CIVA, e estão sobretudo relacionadas com imposto relativo a aquisições de determinados bens ou serviços cujas características os torna não essenciais à atividade produtiva ou facilmente desviáveis para consumos particulares.

45. Efetivamente, esta norma visa 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, são suscetíveis de serem utilizados para fins alheios a uma atividade tributada.

(...)

68. 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.”

Portanto, ao contrário do se verificava no processo 01917/21.4BELRS, decidido pelo acórdão do STA, no caso presente, existe uma informação vinculativa da AT a escorar o procedimento da Requerente nas autoliquidações.

Noutro acórdão do STA (de 15/04/2026, proc. 0112/22.0BESNT), o tribunal apreciou uma situação de pedido de promoção de revisão oficiosa de liquidações de imposto do selo.

Mas neste caso o sujeito passivo não invoca para sustentar a sua autoliquidação nenhuma orientação, decisão, informação ou qualquer outra comunicação da AT no sentido (aleadamente errado) incorporado na autoliquidação.

E o tribunal judícia, nesse acórdão:

“E também não pode ser deduzida [a iniquidade e a arbitrariedade do regime] do facto de o Estado ter imputado ao sujeito passivo o dever de liquidar o imposto, porque o erro também pode ser imputado a quem não a efetua.

É o que sucede quando o sujeito passivo efetua a liquidação de acordo com informação vinculativa ou orientação genérica emitida pela administração. Facto que também é relevado para dispensar a reclamação no n.º 3 do artigo 131.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Na continuação e no contexto do conjunto da jurisprudência citada, e também considerando o argumento da AT de que a informação vinculativa apenas – entre outros, no artigo 27 da resposta em que alega “A informação vinculativa apenas vincula a ATA relativamente ao seu concreto objeto e, como tal, o sujeito passivo requerente, não sendo obrigatória para os demais, ou seja, as orientações vinculativas não abrangem nem podem ser invocadas pela totalidade dos contribuintes” – diga-se que a informação vinculativa, enquanto tal, realmente só vincula a AT em relação ao sujeito passivo que a pediu.

Ou seja, o efeito específico da informação vinculativa, previsto no n.º 14 do artigo 68.º da LGT – que é o de a administração tributária, em relação ao objeto do pedido, não poder posteriormente proceder em sentido diverso da informação prestada, salvo em cumprimento de decisão judicial – apenas se verifica em relação ao sujeito passivo que pediu a informação vinculativa.

Contudo, não é este efeito que está em causa nos autos. Está em causa saber se, através de uma informação vinculativa, a AT faz pública a sua interpretação de uma certa norma jurídica aplicada num determinado quadro factual.

E a resposta não pode deixar de ser afirmativa. O legislador pretende que a interpretação da AT seja conhecida e pública, e por essa razão obriga, no n.º 17 do artigo 68.º da LGT, a que todas as informações vinculativas prestadas, incluindo as urgentes, sejam publicadas no prazo de 30 dias por meios eletrónicos, salvaguardando-se os elementos de natureza pessoal do contribuinte.

E por essa razão, também, a própria AT designa as informações vinculativas, incluindo a que está em causa, como “ficha doutrinária”.

Assim, embora não seja uma instrução administrativa, a informação vinculativa tem o carácter de uma orientação genérica da AT acerca da interpretação de uma norma aplicada a um quadro factual concreto, sendo pública e acessível a todos os sujeitos passivos.

Tudo ponderado e considerando, assim, que:

- i) A possibilidade de o sujeito passivo pedir a *promoção da revisão oficiosa* no prazo de quatro anos a contar da liquidação se encontra prevista no n.º 7 do artigo 78.º;
- ii) A jurisprudência sobre a imputabilidade do erro da autoliquidação aos serviços em caso de a mesma se basear em informação vinculativa não é, por enquanto, conclusiva;
- iii) No caso *sub judice* existia uma informação vinculativa, pública, da AT, cujo conteúdo corresponde ao procedimento adotado nas autoliquidações;

E ainda tendo em conta que:

- iv) O artigo 20.º da CPR consagra como direito fundamental o direito a uma tutela jurisdicional efetiva;
- v) O artigo 7.º do CPTA dispõe que “Para efetivação do direito de acesso à justiça, as normas processuais devem ser interpretadas no sentido de promover a emissão de pronúncias sobre o mérito das pretensões formuladas”; e
- vi) O regime da arbitragem em matéria tributária tem na sua base o objetivo de reforçar a tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos, encontrando-se o princípio do favorecimento da decisão de mérito expressamente reconhecido na alínea c) do artigo 16.º do RJAT;

Consideramos que, a existir ilegalidade nas autoliquidações – questão que ainda não foi apreciada – a Requerente poderia pedir a promoção da revisão oficiosa, com base na segunda parte do artigo 78.º da LGT e do n.º 7 do mesmo preceito legal, invocando a existência de *erro imputável aos serviços*.

No entanto, como se torna conclusão lógica de toda a argumentação exposta, essa possibilidade só é defensável para as autoliquidações efetuadas após a publicação da ficha doutrinária n.º 21206, de 16/9/2021.

Para o período anterior a 16/9/2021, a Requerente não forneceu qualquer dado que demonstrasse que era pública uma orientação da AT no sentido seguido pela Requerente nas autoliquidações.

Mesmo no seu requerimento de “resposta à resposta da AT”, a Rqte. apenas diz que “Como provado, a atuação da Requerente decorre de uma interpretação de normas tributárias que, de forma errada, tem vindo a ser difundida pela AT, em situações idênticas às da Requerente”, sem fornecer mais nenhum elemento que prove a difusão do entendimento da AT anteriormente a 16/09/2021.

Deste modo, a Requerente só pode – de acordo com o raciocínio seguido por este tribunal arbitral – invocar *erro imputável aos serviços* em relação às autoliquidações efetuadas após 16/09/2021.

Assim, em relação às declarações:

- N.º ... – Período 2021/02 (entregue em 07-04-2021);
- N.º ... – Período 2021/03 (entregue em 07-05-2021);
- N.º ... – Período 2021/04 (entregue em 03-06-2021);
- N.º ... – Período 2021/05 (entregue em 07-07-2021);
- N.º ... – Período 2021/06 (entregue em 04-08-2021); e
- N.º ... – Período 2021/07 (entregue em 03-09-2021),

Há que concluir que, não tendo a Rqte. conseguido demonstrar que na base das autoliquidações se encontrou um erro imputável aos serviços, o pedido de revisão oficiosa foi intempestivo, pelo que se verifica a exceção de caducidade do direito de ação invocada pela AT.

2. A questão da dedutibilidade do IVA suportado no preço pago pelos serviços de transporte contratados

Dispõe o artigo 176.º da Diretiva IVA:⁴

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 respectiva 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.

Até à data de hoje, o Conselho não aprovou as normas (de acordo com o primeiro parágrafo do artigo 176.º) que determinariam quais as despesas que não conferem direito à dedução do IVA.

Por conseguinte, mantêm-se em vigor as normas dos Estados-Membros que prevejam exclusões do direito à dedução e que estivessem em vigor na data da adesão do Esta-Membro à EU⁵

⁴ Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347 de 11.12.2006, p. 1)

⁵ Ac. do TJUE, de 5/10/1999, proferido no proc. Royscot Leasing Ltd. e outros, par. 32. In <https://eur-lex.europa.eu>; Ac. do TJUE, de 80/01/2002, proferido no proc. Metropol Treuhand, par. 44. In <https://eur-lex.europa.eu/legal>; Ac. STA (Pleno da Sec CT), de 04/06/2025, de 4 de junho, proc. 2599/05.6BELSB, in <https://diariodarepublica.pt/dr>

(O artigo 21.º do CIVA entrou em vigor em 01 de janeiro 1986, com o próprio CIVA, sendo também esta a data da adesão de Portugal à CEE).

É o caso do artigo 21.º do CIVA. Portanto, o artigo 21.º do CIVA – “Exclusões do direito à dedução” – mantém-se em vigor.⁶

Nos termos da al. c) do n.º 1 do artigo 21.º, [Exclui-se 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.”

Estas “cláusulas de exclusão”, que o artigo 176.º da atual Diretiva IVA salvaguarda, como é o caso do artigo 21.º do CIVA em Portugal, constituem exceções ao princípio fundamental do sistema comum do IVA, que é o princípio da neutralidade, que implica o direito à dedução do IVA suportado com as despesas incorridas no âmbito da atividade.

No recente acórdão *Randstad España, S. L. U.*, de 12 de março de 2026 (proc. C-515/24), o tribunal diz:

(23) Segundo jurisprudência constante, o direito à dedução previsto no artigo 168.º, alínea a), da Diretiva IVA faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. Esse direito exerce-se imediatamente para a totalidade do IVA que incidiu sobre as operações efetuadas a montante (v. Acórdão de 2 de maio de 2019, *Grupa Lotos*, C-225/18, EU:C:2019:349, n.º 25 e jurisprudência aí referida).

O tribunal prossegue dizendo que:

(24) Resulta igualmente da jurisprudência do Tribunal de Justiça que só são permitidas derrogações ao direito à dedução do IVA nos casos expressamente previstos nas disposições das diretivas que regem esse imposto e que tais derrogações são de interpretação restrita (v. Acórdão de 2 de maio de 2019, *Grupa Lotos*, C-225/18, EU:C:2019:349, n.º 28 e jurisprudência aí referida).

Temos aqui afirmado um primeiro elemento de interpretação para o caso dos autos: **as normas que derrogam o direito à dedução do IVA suportado são de interpretação restrita.**⁷

No parágrafo 27 do mesmo acórdão, o tribunal afirma que a competência residual dos Estados-Membros de *manter as exclusões nacionais* ao direito à dedução do IVA, em aplicação do artigo 176.º, segundo parágrafo, da Diretiva IVA, não é, porém, absoluta, remetendo quanto a este ponto para o acórdão proferido no caso C-225/18 (*Grupa Lotos*, 2 de maio de 2019).

No acórdão *Grupa Lotos*, o tribunal diz, com efeito, que (par. 31) “a competência residual dos Estados-Membros de manter as exclusões nacionais ao direito à dedução do IVA, em aplicação do artigo 176.º, segundo parágrafo, da Diretiva IVA, **não é, porém, absoluta.**”

⁶ Ac. STA (CT), de 26/02/2025, proc. n.º 02599/05.6BELSB, in <https://www.dgsi.pt>

⁷ Neste sentido, o ac. do TCA-Sul (CT) de 05/11/2020, proc. 2500/10.5BELRS, in <https://www.dgsi.pt>

O segundo elemento para a interpretação do artigo 21.º é, portanto, que a competência residual dos Estados-Membros de *manter exclusões nacionais* ao direito à dedução do IVA, em aplicação do artigo 176.º da Diretiva IVA, **não é absoluta**.

Foi neste sentido que o Tribunal de Justiça declarou que a cláusula de *standstill* não visa permitir a um novo Estado-Membro modificar a sua legislação interna por ocasião da sua adesão à União, cujo efeito consistiria em alargar o campo de aplicação das exclusões existentes, num sentido que se afaste dos objetivos da Diretiva IVA, o que seria contrário ao próprio espírito dessa cláusula (par. 31 do acórdão *Grupa Lotos*).

Ou seja, não sendo a competência residual dos Estados-Membros de manter as exclusões nacionais ao direito à dedução do IVA, em aplicação do artigo 176.º, *absoluta*, os objetivos da Diretiva IVA devem sobrepor-se, quando um Estado-membro tome uma medida, no momento da sua adesão à EU, que consista em alargar o campo de aplicação das exclusões existentes, quando – sublinhamos – nenhuma norma expressa dos Tratados ou da própria diretiva o impediria. Não é o caso dos autos, obviamente. No entanto, sublinhamos, nenhuma norma expressa impede o Estado-membro de, um dia antes da adesão à UE, alargar o âmbito das suas exclusões; e, contudo, essa prática será proibida, *por se afastar dos objetivos da Diretiva*, e não por a norma ser aprovada um dia antes da adesão do Estado-Membro.

O acórdão Magoora (de 22 de dezembro de 2008, proc. C-414/07), diz, a este respeito (par. 39): “Recorde-se que, como a Comissão referiu, a cláusula de «standstill» prevista no artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva não visa permitir a um novo Estado-Membro modificar a sua legislação interna, por ocasião da sua adesão à União, em sentido que se afaste dos objetivos dessa diretiva. Uma modificação desse tipo seria contrária ao próprio espírito dessa cláusula.

E, no entanto - acrescentamos nós - mais uma vez, nenhuma norma expressa o proíbe. Trata-se apenas e tão somente de interpretar o artigo 176.º da Diretiva em consonância com os objetivos da Diretiva.

Refira-se ainda o acórdão do TCA-Sul de 27 de outubro de 2021,⁸ que diz a este respeito:

Mas ainda que a cláusula “stand-still” fosse aplicável, que não é, o TJUE tem entendido que tal cláusula não é aplicável de per si de forma absoluta e ilimitada, isto porque «(...) o direito à dedução, previsto no artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Directiva, constitui, enquanto parte integrante do mecanismo do IVA, um princípio fundamental inerente ao sistema comum do IVA e não pode, em princípio, ser limitado.» (Acórdão Oasis East, de 30/09/2010, proc. n.º C-395/09)

Portanto – sendo este o terceiro elemento de interpretação que nos serve no caso dos autos – **o artigo 176.º da Diretiva IVA deve ser interpretado em consonância com os objetivos da Diretiva**.

Nesse sentido, o mesmo acórdão afirma (par. 44) que “É ao órgão jurisdicional de reenvio que, na medida do possível, compete interpretar o direito interno à luz do teor e da finalidade da Sexta Diretiva, para alcançar os resultados por esta prosseguidos, privilegiando a interpretação das normas nacionais

⁸ Ac. TCA-S de 27/10/2021, proc. 1113/05.8 BELSB, in <https://www.dgsi.pt>

que for mais conforme com essa finalidade, de modo a chegar, assim, a uma solução compatível com as disposições da referida diretiva (...)”⁹.

E acrescenta: “**e, se necessário, deixando de aplicar todas as disposições contrárias da lei nacional** (...)”¹⁰.

O acórdão *Grupa Lotos* (ac. de 2 de maio de 2019, proc. C-225/18) reforça este elemento de interpretação. No seu parágrafo 40, diz o tribunal que “num primeiro momento, importa ainda apreciar, em conformidade com a jurisprudência, se a exclusão do direito à dedução em causa diz respeito a uma categoria de despesas definida de maneira suficientemente precisa, ou, noutros termos, se a legislação nacional em causa *precisa com suficiente rigor a natureza e o objeto dos bens ou dos serviços para os quais fica excluído o direito a dedução do IVA, a fim de garantir que a faculdade concedida aos Estados-Membros não seja utilizada para prever exclusões gerais desse regime*”.¹¹

Repare-se: não se trata apenas de aferir se a legislação delimita o objeto da exclusão com clareza, mas sim de aferir se o faz com suficiente rigor *a fim de garantir que a faculdade concedida aos Estados-Membros não seja utilizada para prever exclusões gerais desse regime*. Portanto, podemos concluir, o modo como a norma de exclusão é formulada tem de *garantir uma finalidade (que veremos adiante); mas a finalidade efetivamente conseguida não pode ser a de assegurar exclusões gerais desse regime de dedução do IVA suportado*.

No caso da al. c) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, esta exclui “despesas de transportes e viagens de negócios do sujeito passivo do imposto e do seu pessoal, incluindo as portagens”.

É à luz destes elementos que devemos interpretar a al. c) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA:

- i) As normas nacionais de exclusão do direito à dedução, mantidas em vigor ao abrigo da cláusula *standstill* do artigo 176.º da Diretiva IVA, uma vez que contrárias ao princípio fundamental da dedutibilidade integral do IVA suportado, devem ser objeto de uma **interpretação restritiva**;
- ii) A competência residual dos Estados-Membros de manter, ao abrigo do artigo 176.º, as exclusões nacionais ao direito à dedução do IVA, **não é absoluta**;
- iii) O artigo 176.º da Diretiva IVA deve ser interpretado em **consonância com os objetivos da Diretiva**;
- iv) Uma norma de exclusão mantida ao abrigo do artigo 176.º da Diretiva IVA, deve precisar **com suficiente rigor a natureza e o objeto** dos bens ou dos serviços para os quais fica excluído o direito a dedução do IVA, a fim de garantir que a faculdade

⁹ O acórdão cita neste ponto o acórdão de 4 de Julho de 2006, Adeneler e o., C-212/04, Colect., p. I-6057, n.º 124).

¹⁰ O acórdão cita neste ponto o acórdão de 22 de Novembro de 2005, Mangold, C-144/04, Colect., p. I-9981, n.º 77.

¹¹ O acórdão cita neste ponto o acórdão de 15 de abril de 2010, X Holding e Oracle Nederland, C-538/08 e C-33/09, EU:C:2010:192, n. os 44 e 45 e jurisprudência referida.

concedida aos Estados-Membros não **seja utilizada para prever exclusões gerais desse regime.**

Finalmente, ainda tentando elencar os elementos interpretativos da al. c) do n.º 1 do artigo 21.º na sua aplicação ao caso presente, constitui uma evidência que existe uma tendência jurisprudencial para flexibilizar a interpretação da norma, precisamente no que diz respeito às “despesas de transportes”, de acordo com a exata expressão utilizada.

Neste sentido se enquadram, em primeiro lugar, o acórdão do TCA-Sul de 27 de outubro de 2021 (já citado) em que o tribunal julgou não aplicável a cláusula de exclusão da al. c) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA às despesas com parques de estacionamento; e o acórdão do mesmo tribunal de 5 de novembro de 2020 (já citado), igualmente numa situação de despesas com parques de estacionamento, em que o tribunal diz:

“As despesas relacionadas com o uso de lugares de estacionamento utilizados indiscriminadamente por funcionários, fornecedores e clientes são dedutíveis na medida em que se relacionem com o exercício da atividade do contribuinte.”

Na sequência destes acórdãos, a decisão arbitral proferida no processo n.º 97/2022-T, de 3 de janeiro de 2023, também considerou que a alínea c) do n.º 1 do artigo 21.º não se aplicava a lugares de estacionamento no quadro factual concreto.

Ora, não há dúvida de que, quando falamos de estacionamento para viaturas do pessoal da empresa, estamos obrigatoriamente a falar de “despesas de transporte”, pois o estacionamento faz parte do transporte.

É chegada a altura de aplicar a norma à situação dos autos.

Em primeiro lugar, ficou provado nos autos que a fábrica da Rqte. tem uma localização isolada, numa zona de mata, a 3 Km da estação rodoviária de

Além disso, a fábrica labora em três turnos: um turno das 06:00h às 14:30h; um turno das 14:30h às 23:00h; e um turno das 23:00h às 06:00h.

Ficou provado, através da inspeção judicial e através da prova testemunhal, que não existem transportes públicos que possam transportar os trabalhadores de e para a fábrica a essas horas.

Ficou ainda provado, por prova testemunhal (mas trata-se de dados a que a AT tem acesso) que a maior parte dos operários da fábrica se desloca de Viseu, que fica a cerca de 40 Km da fábrica.

Ficou ainda provado (por prova testemunhal) que a fábrica regista flutuações acentuadas nas suas necessidades de mão-de-obra, o que a obriga a recrutar números elevados de pessoas em curtos espaços de tempo, recorrendo a empresas de mão de obra temporária.

O tribunal considera que a questão da possibilidade de transporte individual, em viaturas privadas, ocupadas por uma ou várias pessoas, não deve ser tomada em conta. Os agentes económicos devem poder tomar as suas decisões de gestão sem interferência de fatores fiscais, sendo que nas suas decisões de gestão poderão ser considerados múltiplos fatores, como capacidade de captação de mão-de-obra, satisfação e bem-estar do trabalhadores, impacto ambiental da atividade, etc.

O tribunal também não considera relevante que haja um número de pessoas que exercem funções como operários da fábrica que não são, juridicamente, trabalhadores da Rqte, mas sim das empresas de disponibilização de mão de obra, pois, em sentido substancial, essas pessoas encontram-se na mesma posição e condições das que são trabalhadoras da Rqte.

O transporte em autocarros comuns, por contrato com empresas transportadoras, que leva trabalhadores de pontos de recolha predefinidos para a fábrica e vice-versa, não apresenta neste caso qualquer risco relacionado com evasão fiscal.

As despesas estão estritamente relacionadas com a atividade empresarial e são necessárias, até para manter a mão de obra.

Não devemos ainda esquecer que o artigo 21.º entrou em vigor há 41 anos (em 31 de julho 1985), quando a realidade empresarial, económica, social e institucional portuguesa era muito diferente da que existe hoje. Hoje, a AT tem à sua disposição mecanismos de controlo da evasão e fraude fiscal que nem eram pensáveis em 1986.

Em face desta factualidade, a previsão sucinta “despesas de transporte”, contida na al. c) do n.º 1 do artigo 21.º, afigura-se-nos não *precisar com suficiente rigor a natureza e o objeto dos serviços para os quais fica excluído o direito a dedução do IVA, a fim de garantir que a faculdade concedida aos Estados-Membros não seja utilizada para prever exclusões gerais desse regime.*

Com efeito, a expressão “despesas de transporte”, utilizada pelo legislador nacional em 1984, constitui atualmente uma categoria extremamente ampla e heterogénea. Nela podem potencialmente caber realidades económicas e jurídicas muito distintas entre si, desde a aquisição e utilização de viaturas ligeiras de passageiros para uso individual de um único trabalhador ou administrador, com caráter de regularidade, até ao transporte coletivo de trabalhadores assegurado por empresas transportadoras em circuitos especificamente organizados para servir instalações industriais situadas em locais sem oferta adequada de transporte público. A amplitude desta formulação torna particularmente difícil determinar, apenas com base na letra da lei, quais as concretas prestações de serviços que o legislador pretendeu excluir do direito à dedução e quais as razões materiais que justificariam essa exclusão.

Por exemplo, a disposição nacional do direito reinounidense¹² previa a exclusão do IVA suportado com a aquisição de veículos automóveis, exceto quando a) o fornecimento constitua uma prestação de locação; ou b) o veículo automóvel seja fornecido ou importado para efeitos da sua conversão num veículo diferente de um veículo automóvel; ou c) o veículo automóvel seja novo e fornecido ou

¹² Discutida no processo Royscot, citado.

importado para ser vendido. Provisão cuja especificidade – aquisição de veículos automóveis – contrasta com a amplitude da expressão “despesas de transporte”.

A expressão “despesas de transporte” afigura-se, assim, não precisar com suficiente rigor o objeto da exclusão, não se podendo compreender a sua *ratio*, aproximando-se assim de uma exclusão geral, contrária à Diretiva IVA.

Deste modo, a cláusula deve, em linha com a tendência jurisprudencial de que se deu nota, ser interpretada de modo restritivo, limitando-a àqueles casos em que pode não ser possível identificar com segurança uma ligação à atividade empresarial, como se diz no citado acórdão do TCA-Sul de 5 de novembro de 2020:

“Importa recordar que o regime das deduções visa libertar inteiramente o empresário do ónus do IVA, devido ou pago, no âmbito de todas as suas atividades económicas. O sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado garante, por conseguinte, a perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas atividades, na condição de as referidas atividades estarem, elas próprias, sujeitas ao IVA.

(...)

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 atividade económica da mesma, pelo que são despesas cujo imposto incorrido deve ser dedutível, o que determinaria a ilegalidade da correção, por violação do direito à dedução do imposto suportado.”

Repare-se ainda que é a própria AT quem diz, na sua resposta, que “efetivamente, repita-se que nas diferentes alíneas do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA visa-se, precisamente, evitar a dedução de IVA suportado com despesas que, pelas suas características e natureza, facilmente, poderiam ser desviadas para consumos privados, ou, no todo ou em parte, a fins alheios aos empresariais ou profissionais de um sujeito passivo. Isto é, as normas colocadas em crise nos autos visam evitar a fraude e evasão fiscais resultantes da dedução do IVA incluído em despesas relacionadas com bens e serviços que, pela sua natureza e características, são suscetíveis de ser utilizados para fins alheios a uma atividade tributável.”

O mesmo afirma a AT na decisão sobre o pedido de revisão oficiosa, quando diz (par. 130): “Quer isto dizer que o legislador, mesmo admitindo que os bens ou serviços identificados no n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, possam destinar-se a fins empresariais, **por reconhecer ser particularmente difícil o controlo da utilização dos referidos bens ou serviços, e com o intuito de afastar a possibilidade de elevado nível de fraude**, procurou evitar as dificuldades que surgiriam na administração do imposto devido ao contencioso que inevitavelmente se iria gerar sobre esta matéria, optou por impor expressamente a exclusão do direito à dedução do IVA, independentemente da utilização concreta que lhes esteja associada.”

O mesmo diz o acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, no âmbito do processo n.º 00089/11.7BEBRG, de 13/10/2016, no qual explicitamente se refere que “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 atividade 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.”

À luz desta *ratio*, se uma despesa de transporte tem uma ligação indubitável com a atividade empresarial, deve ser admitida a dedução do respetivo IVA, já que a referida *ratio* não se verifica.

3. Sobre o pedido de juros indemnizatórios

Dispõe a alínea b), do n.º 1, do art.º 24º, do RJAT, que 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 exatos 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 ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito.

Tal dispositivo está em sintonia com o disposto no artigo 100.º da LGT, aplicável ao caso por força do disposto na alínea a), do n.º 1, do art.º 29º, do RJAT, no qual se 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 imediata e 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.”

Dispõe, por sua vez, o artigo 43.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária que “são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.”

O artigo 43.º da LGT pressupõe que se apure, em reclamação graciosa ou impugnação judicial – ou em arbitragem tributária – que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida em montante superior ao legalmente devido.

Por sua vez dispõe o n.º 3 do mesmo artigo:

“3 - São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias:

(...)

c) Quando a revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte se efetuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária.

d) Em caso de decisão judicial transitada em julgado que declare ou julgue a inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma legislativa ou regulamentar em que se fundou a liquidação da prestação tributária e que determine a respetiva devolução.”

Aqui chegados importa responder à questão de saber se os juros indemnizatórios são devidos desde a data em que o pagamento do tributo foi efetuado ou a partir de um ano após o pedido de revisão formulado pelo contribuinte.

O acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 29-06-2022 (proc. 1201/17), prolatado em recurso para uniformização de jurisprudência nesta matéria, diz sobre esta questão:

“A questão do termo inicial da obrigação de juros indemnizatórios, quando ligada à existência de procedimentos gratuitos de reclamação, ou de revisão oficiosa, tem-se colocado diversas vezes e mereceu resposta uniforme, desde logo, do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

A anulação do ato tributário implica o desaparecimento de todos os seus efeitos "ex tunc", tudo se passando como se o ato anulado não tivesse sido praticado, mais devendo a reintegração completa da ordem jurídica violada ser efectuada de acordo com a teoria da reconstituição da situação atual hipotética (...).

Os juros indemnizatórios correspondem à materialização de um direito de indemnização que tem raiz constitucional. Com efeito, no artº.22, da C. R. Portuguesa, estabelece-se que o Estado e as demais entidades públicas são civilmente responsáveis, em forma solidária com os titulares dos seus órgãos, funcionários ou agentes, por ações ou omissões praticadas no exercício das suas funções e por causa desse exercício, de que resulte a violação dos direitos, liberdades e garantias ou prejuízo para outrem.

A norma constitucional remete para o instituto da responsabilidade civil, pelo que serão aplicáveis as respetivas regras.

A obrigação de pagamento de juros indemnizatórios tem o seu fundamento no instituto da responsabilidade civil extracontratual do Estado, constituindo a contra face dos juros compensatórios a favor da Administração Fiscal. Com estes pressupostos, pode dizer-se que a natureza dos juros indemnizatórios é substancialmente idêntica à dos juros compensatórios, sendo, como estes, uma indemnização atribuída com base em responsabilidade civil extracontratual (...).

(...)

Revertendo ao caso dos autos, deve recordar-se, antes de mais, que é jurisprudência deste Tribunal, no que respeita à questão da obrigação de juros indemnizatórios nos casos de retenção indevida de imposto e em que foi deduzido meio gratuito (v.g. reclamação gratuita), que o erro passa a ser imputável à A. Fiscal depois de eventual indeferimento, expresso ou silente, da pretensão deduzida pelo contribuinte (cfr. v.g.ac.S.T.A.-2ª.Secção, 6/12/2017, rec.926/17; ac.S.T.A.-2ª.Secção, 3/05/2018, rec.250/17; ac.S.T.A.-2ª.Secção, 7/04/2021, rec.360/11.8BELRS).

Avançando, comecemos pelo exame do termo inicial da obrigação de juros indemnizatórios, quando ligado à existência do procedimento gracioso de revisão oficiosa.

Nesta sede, deve confirmar-se a orientação jurisprudencial, que se tem por consolidada, do Pleno da Secção deste Tribunal, de que é expressão o acórdão fundamento lavrado no processo n.º 51/19.1BALSB e datado de 11/12/2019, a qual se expressa no seguinte: pedida pelo sujeito passivo a revisão oficiosa do ato de liquidação (cfr.art.º 78, n.º 1, da L.G.T.) e vindo o ato a ser anulado, mesmo que em impugnação judicial do indeferimento daquela revisão, os juros indemnizatórios são devidos depois de decorrido um ano após a apresentação daquele pedido, e não desde a data do pagamento da quantia liquidada, nos termos do art.º 43.º, n.ºs.1 e 3, al. c), da L.G.T. (...)”

Nos termos do n.º 3 do art.º 8.º do Código Civil, o julgador, nas decisões que proferir, tem o dever de ter em consideração todos os casos que mereçam tratamento análogo, a fim de obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito.

Mas entendemos que esse dever é ainda mais vinculante nos casos em que, sobre a questão controvertida, existe um acórdão uniformizador de jurisprudência, que, embora não tenha efeito vinculativo extraprocessual, tem um carácter orientador e persuasivo.

Assim, o tribunal arbitral conclui, em sintonia com a jurisprudência citada, que a Requerente tem direito ao recebimento de juros indemnizatórios sobre a quantia do imposto indevidamente pago, apenas desde a data em que se perfizesse um ano após a apresentação do pedido de revisão oficiosa, ie. desde 7 de abril de 2025.

VII. DECISÃO

Pelo exposto, o Tribunal Arbitral decide:

- I) Absolver a Requerida da instância, nos termos do artigo 89.º, n.ºs 1, 2 e 4, alínea k) do CPTA (aplicável ex vi do artigo 29.º, n.º 1, al. a)), por verificação da exceção de caducidade do direito de ação, quanto aos pedidos de anulação das liquidações:
 - N.º..., referente ao período de tributação 2021/02;
 - N.º..., referente ao período de tributação 2021/03;
 - N.º..., referente ao período de tributação 2021/04;
 - N.º ..., referente ao período de tributação 2021/05;
 - N.º ..., referente ao período de tributação 2021/06; e
 - N.º ..., referente ao período de tributação 2021/07.
- II) Julgar parcialmente procedente o pedido de declaração de ilegalidade e anular parcialmente a decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, no que diz respeito às liquidações:
 - ..., referente ao período de tributação 2021/08;
 - ..., referente ao período de tributação 2021/09;

- ..., referente ao período de tributação 2021/10;
- ..., referente ao período de tributação 2021/11;
- ..., referente ao período de tributação 2021/12;
- ..., referente ao período de tributação 2022/01;
- ..., referente ao período de tributação 2022/02;
- ..., referente ao período de tributação 2022/03;
- ..., referente ao período de tributação 2022/04;
- ..., referente ao período de tributação 2022/05;
- ..., referente ao período de tributação 2022/06;
- ..., referente ao período de tributação 2022/07;
- ..., referente ao período de tributação 2022/08;
- ..., referente ao período de tributação 2022/09;
- ..., referente ao período de tributação 2022/10;
- ..., referente ao período de tributação 2022/11;
- ..., referente ao período de tributação 2022/12;
- ..., referente ao período de tributação 2023/01; e
- ..., referente ao período de tributação 2023/02.

III) Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade e anular parcialmente, na parte em que se encontram afetadas pela não dedução do IVA relativo às despesas com transporte rodoviário coletivo, adquirido às empresas B... S.A. e C..., Lda, as autoliquidações:

- ..., referente ao período de tributação 2021/08;
- ..., referente ao período de tributação 2021/09;
- ..., referente ao período de tributação 2021/10;
- ..., referente ao período de tributação 2021/11;
- ..., referente ao período de tributação 2021/12;
- ..., referente ao período de tributação 2022/01;
- ..., referente ao período de tributação 2022/02;
- ..., referente ao período de tributação 2022/03;
- ..., referente ao período de tributação 2022/04;
- ..., referente ao período de tributação 2022/05;
- ..., referente ao período de tributação 2022/06;
- ..., referente ao período de tributação 2022/07;
- ..., referente ao período de tributação 2022/08;
- ..., referente ao período de tributação 2022/09;
- ..., referente ao período de tributação 2022/10;
- ..., referente ao período de tributação 2022/11;
- ..., referente ao período de tributação 2022/12;
- ..., referente ao período de tributação 2023/01; e

– ..., referente ao período de tributação 2023/02.

- IV) Condenar a AT à restituição do imposto e ao pagamento dos respetivos juros indemnizatórios, correspondentes às partes anuladas das liquidações parcialmente anuladas;
- V) Condenar a Requerente e a Requerida ao pagamento das custas do presente processo, nos termos do n.º 4 do artigo 22.º do RJAT, nas seguintes proporções:

A cargo da Requerida: 78,36%

A cargo da Requerente: 21,64%

VIII - VALOR DO PROCESSO

Em conformidade com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2 do CPC e 97.ºA do CPPT, e artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o valor do pedido é fixado 29.436,47€ (vinte e nove mil, quatrocentos e trinta e seis euros e quarenta e sete centimos).

IX - CUSTAS ARBITRAIS

Nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e no artigo 4.º, n.º 4 do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor da taxa de arbitragem em 1.530,00 €, nos termos da Tabela I do mencionado Regulamento, a suportar:

- a) Pela Requerida, em 1 198,90 euros.
- b) Pela Requerente, em 331,1 euros.

Registe-se e notifique-se.

Porto, 11 de setembro de 2026

O Árbitro

Nina Aguiar