

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 383/2026-T

Tema: IVA – Artigo 21.º, n.º 1, alínea b), do CIVA – Custos fiscalmente aceites

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Guilherme W. d'Oliveira Martins (presidente), Hélder Faustino e Andreia Ribeiro, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 11 de junho de 2026, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

A... UNIPessoal, LDA, contribuinte com o NIPC ... e sede na Rua ..., ..., ..., vem, ao abrigo do disposto nos artigos 2º nº 1 a) e 10º nº 1 a), ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT), apresentar PEDIDO DE CONSTITUIÇÃO DE TRIBUNAL ARBITRAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E PEDIDO DE PRONÚNCIA ARBITRAL que tem por objeto imediato o Despacho de 29/12/2025 proferido pela Sra. Chefe de Divisão de Direção de Finanças do Porto, notificado através do ofício n.º 2026... de 30-12-2025, que indeferiu o

procedimento de Reclamação Graciosa n.º ...2025..., e que tem por objeto mediato a impugnação dos atos tributários de Liquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), conforme discriminação que a seguir se desenvolve:

Período	N.º Liquidação	Valor	Data
2020-03T	2025	€ 35.183,06	2025-04-17
2020-06T	2025	€ 4.055,62	2025-04-17
2020-09T	2025	€ 3.772,32	2025-04-17
2020-12T	2025	€ 3.838,63	2025-04-17
2021-03T	2025	€ 4.392,94	2025-04-17
2021-06T	2025	€ 4.740,41	2025-04-17
2021-09T	2025	€ 4.249,14	2025-04-17
2021-12T	2025	€ 3.818,56	2025-04-17
2022-03T	2025	€ 4.229,39	2025-04-17
2022-06T	2025	€ 4.358,81	2025-04-17
2022-09T	2025	€ 3.555,09	2025-04-17
2022-12T	2025	€ 3.801,26	2025-04-17
2023-03T	2025	€4.148,42	2025-04-17
2023-06T	2025	€4.229,76	2025-04-17
2023-09T	2025	€2.585,53	2025-04-17
2023-12T	2025	€2.262,14	2025-04-17
2024-01	2025	€1.647,03	2025-04-17
2024-02	2025	€ 723,19	2025-04-17
2024-03	2025	€ 848,76	2025-04-17
2024-04	2025	€1.045,13	2025-04-17
2024-05	2025	€ 660,71	2025-04-17

Liquidações das quais resultou IVA a pagar no total de €48.764,03 nos períodos de 4º trimestre de 2020, 1º, 3º e 4º trimestres de 2021 e 1º trimestre de 2022 que a seguir são discriminados, com menção do período a que respeitam, do valor liquidado e da identificação da Liquidação e do Documento de Acerto de Contas (ANEXOS 3 a 7):

ANO	PERÍODO	VALOR	LIQUIDAÇÃO	ACERTO CONTAS
2020	4º trimestre	9.662,44	2025	2025
2021	1º trimestre	8.148,34	2025	2025
2021	3º trimestre	8.051,36	2025	2025
2021	4º trimestre	20.685,33	2025	2025
2022	1º trimestre	2.216,56	2025	2025

bem como

- Correção, no valor de €7.610,19, ao reembolso solicitado de €100.000,00 para €92.389,81 (período de maio de 2025 – (ANEXO 2 – liquidação nº .../documento correção ...))

E

- Eliminação do direito ao reporte do montante de €41.771,68 (período de maio de 2025 – ANEXO 2 – liquidação nº .../documento correção 1...), acrescido de JUROS COMPENSATÓRIOS no total de €6.744,67, cujas liquidações se juntam como ANEXOS 13 a 17.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante referida por “AT” ou “Requerida”.

Em 30 de março de 2026, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD, do que foi notificada a AT.

De acordo com o preceituado nos artigos 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 11.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT, o Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os ora árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo. As Partes, notificadas dessa designação, não manifestaram vontade de a recusar.

O Tribunal Arbitral Coletivo ficou constituído em 11 de junho de 2026.

A Requerida apresentou resposta em 14 de julho de 2026.

Na sequência de marcação de audiência a Requerente prescindiu da audição das testemunhas arroladas, pelo que no dia 2 de setembro este Tribunal proferiu o seguinte despacho:

“1. Perante o requerimento da Requerente, considera-se sem efeito a audiência marcada para o dia de hoje.

2. Pretende este Tribunal Arbitral, ao abrigo do princípio da autonomia na condução do processo, previsto no artigo 16.º, alínea c) do RJAT, dispensar a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, por desnecessária, atendendo a que a questão em discussão é apenas de direito e a prova produzida é meramente documental.

3. Por outro lado, estando em causa matéria de direito, que foi claramente exposta e desenvolvida, quer no Pedido arbitral, quer na Resposta, dispensa-se a produção de alegações escritas devendo o processo prosseguir para a prolação da sentença.

4. Informa-se que a Requerente deverá proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, no prazo de 10 dias a contar desta notificação.

5. Em nome do princípio da colaboração das partes solicita-se o envio das peças processuais em versão word.

Notifiquem-se as partes do presente despacho.”

POSIÇÃO DA REQUERENTE

O Requerente fundamenta o seu pedido com base nos seguintes argumentos:

- a) As liquidações ora impugnadas e que constituem o objeto mediato do presente processo resultam das conclusões retiradas em procedimento de inspeção à contabilidade e

- declarações do Requerente, pelo que a fundamentação dos atos tributários terá de ser colhida no seio dos diversos Relatórios de Inspeção Tributária (RIT) elaborados e notificados, que se juntam como ANEXOS 19 a 24.
- b) Em matéria de aquisição de combustíveis, é consabido que, se estivermos perante aquisições de gasóleo, gases de petróleo liquefeitos (GPL), gás natural e biocombustíveis, o IVA poderá ser dedutível em 50% e que o Código do IVA possibilita ainda a dedução integral do imposto se estivermos perante a aquisição de gasóleo, gasolina, GPL, gás natural e biocombustíveis, desde que sejam consumidos por determinados veículos ou máquinas, como, por exemplo, veículos pesados de passageiros, veículos pesados de mercadorias ou veículos licenciados para transportes públicos (excetuando-se os rent-a-car).
- c) In casu, a AT não aceitou a dedução nem de 100% e nem sequer de 50% das aquisições de gasóleo efetuadas pelo Requerente; ZERO foi quanto aceitou relativamente a TODAS as aquisições de gasóleo!
- d) Como fundamento genérico para produzir as correções, designadamente a que respeitam a “Cartão Frota/Gerência” e “Aquisições a Granel” que são alvo do presente pedido, a AT invoca a necessidade de apresentação de relação que, inequivocamente, identifique as viaturas ou máquinas a que os consumos de gasóleo tenham sido imputados.
- e) De facto, sem prejuízo das imprecisões que a AT vem citar e que serão apontadas à medida que se irá desenvolver a correspondente impugnação, a AT estabelece, como linha primordial de decisão, que o Requerente teria de apresentar elementos de controlo interno que evidenciassem, relativamente a cada viatura ou máquina, “... um registo individualizado dos abastecimentos, suas deslocações e quilometragem ...”.

- f) A AT entende que, só através deste registo se mostra possível conhecer, por um lado, se os consumos respeitam à atividade exercida pelo Requerente e, por outro, em que percentagem o IVA se mostra dedutível, concluindo que, na falta daquele, “... não se poderá aceitar a dedução (ainda que a 50%) do IVA...”.
- g) E este fundamento é comum aos dois tipos de correções que se pretendem colocar em causa (aquisições com base no “Cartão Frota/Gerência” ou “Aquisições a Granel”), pois, como a AT esclarece nos seus RIT, “... a justificação que se aplicou ao ponto anterior, poder-se-á também aplicar a este ponto, pois não existe qualquer controlo relativamente aos veículos que abasteceram”.

Caducidade da liquidação do 4º trimestre de 2020

- a) Ao contrário do que a AT artificialmente gerou e procura induzir, é manifesto que existiu um único procedimento de inspeção, a saber, o titulado pela credencial OI2024... que envolvia a investigação “externa” do período de maio de 2024, já que as demais credenciais foram emitidas de forma a contornar as obrigações que decorrem do artº 15º do Regime Complementar de Procedimento da Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA), disposição que comanda as alterações da extensão dos procedimentos de inspeção.
- b) De facto, este procedimento iniciou-se a 07/08/2024 e terminou em 15/04/2025, sendo que foi no decurso do mesmo, designadamente, em 02/12/2024, que foi tomada a decisão de alargar a extensão da ação inspetiva aos restantes períodos.
- c) Aliás, na fundamentação da prorrogação do prazo da ação inspetiva titulada pela dita credencial OI2024..., a AT refere, claramente, a necessidade de controlar os

- movimentos de IVA referentes a tais períodos.
- d) Ou seja, a conclusão da ação de inspeção relativa à credencial OI2024... estava dependente das conclusões que se iriam retirar na inspeção dos outros períodos, sendo esta a forma mais evidente de comprovar a estreita ligação entre todos os atos de inspeção que a AT pretendia levar a cabo e por isso estar-se perante uma única ação inspetiva.
- e) Como se isso não bastasse, a iniciativa da AT dirigir a sua ação à inspeção de todos os restantes períodos de imposto foi tomada em 02/12/2024, altura em que decorria o procedimento de inspeção titulado pela credencial OI2024..., o qual, como se referiu, teve início em 07/08/2024 e conclusão a 15/04/2025.
- f) Como forma de comprovar a ilegalidade da atuação da AT, sugerindo a sua convicção de que não se sente restringida pelas regras que regem os procedimentos de inspeção, poderá atentar-se na manifesta falta de critério na atribuição a cada credencial de carácter “interno” ou “externo”.
- g) Na verdade, não se compreende a “opção” de qualificar os atos como “internos” ou “externos”, quando é manifesto que o seu desenvolvimento ocorreu, como naturalmente se intui, de modo indistinto quanto à apreensão dos dados contabilísticos de cada um dos períodos.
- h) Reforça-se dizendo que surge como absurdo e sem qualquer sustentação no que efetivamente ocorreu, considerar que, nas deslocações que os agentes da inspeção fizeram às instalações do Requerente, nunca foram solicitados dados ou informações respeitantes a 2022, 2023 e aos meses de janeiro a abril de 2024, mas, tão só, aos anos de 2016 a 2021 e ao mês de maio de 2024.

- i) Tudo isto é relevante para concluir que se está em presença de um único procedimento de inspeção, designadamente o titulado pela credencial OI2024..., e que todas as demais credenciais que a AT veio a emitir para legitimar a inspeção aos demais períodos de imposto não constituem mais do que meras extensões do procedimento de inspeção “inicial”.
- j) Ora, tendo este sido desenvolvido por período que excede o prazo de 6 meses a que alude o artº 46º da LGT, as liquidações operadas não podem aproveitar da suspensão do prazo de caducidade consignado em tal disposição.
- k) No IVA, o prazo de caducidade conta-se a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respetivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário.
- l) Assim, todas as liquidações respeitantes ao ano 2020 descritas no introito deste pedido de pronúncia arbitral, a saber 2020-03T – Liquidação n.º 2025 ... 2020-06T - Liquidação n.º 2025 ... 2020-09T - Liquidação n.º 2025... 2020-12T - Liquidação n.º 2025 ... tendo sido notificadas em 08/05/2025, apresentam-se feridas de caducidade, porquanto o respetivo direito a liquidar precluiu a 31/12/2024, o que deverá ser declarado.

Ilegalidade da inspeção dos anos de 2016 a 2019

- a) Como se deu conta na resenha dos factos ligados ao desenvolvimento do procedimento de inspeção, os atos investigatórios inerentes aos anos de 2016, 2017, 2018 e 2019, foram desenvolvidos sem que os mesmos tivessem sido determinados por qualquer credencial emitida para o efeito.
- b) Verifica-se, deste modo, clara violação do disposto no artº 46º do RCPITA, vício legal, respeitante à falta de credencial que possa legitimar os atos de inspeção aos anos de

8.

2016, 2017, 2018 e 2019, que deverá conduzir à anulação dos efeitos tributários respeitantes às correções desses anos e que a AT introduziu na esfera tributária do Requerente.

- c) Diga-se que, atentos o tipo de investigação e a profundidade requerida, será de conferir à ação, pese embora a falta de credencial, natureza “externa”, tanto mais que, a estarem os atos de inspeção legitimados, estes deveriam ser integrados no procedimento titulado pela credencial OI2024... .
- d) Convirá salientar que a AT, tendo procedido ilegalmente à inspeção de tais períodos de imposto, tratou de camuflar as correções que introduziu nas declarações fiscais do IVA, inserindo-as no RIT elaborado com respeito à credencial respeitante ao ano de 2020, a título de “Regularizações a favor do Estado”, no montante global de €31.029,88.
- e) O facto de, em 02/12/2024, quando a AT reconheceu a necessidade de alargar a extensão do procedimento de inspeção e emitiu as restantes credenciais, já se mostrar precludido o direito a liquidar impostos referentes a 2016, 2017, 2018 e 2019, não obstava a que, como decorre do nº 1 do artº 36º do RCPITA, a AT desenvolvesse o exame de documentos de períodos já abrangidos pela caducidade.
- f) Mas, tal não significa que o fizesse sem que tais ações estivessem devidamente autorizadas através de credenciais emitidas para o efeito.
- g) A AT tratou de inspecionar aqueles períodos e, “habilitosamente”, integrou as respetivas correções no âmbito da credencial respeitante ao ano de 2020 e na alteração respeitante à declaração do 1º trimestre desse ano.
- h) O requisito legal para poder desenvolver o procedimento de inspeção é a credenciação dos funcionários, sendo que por credenciação se entende o "acto administrativo

mediante o qual se reconhece a competência individualizada ao funcionário em concreto" (Joaquim Freitas da Rocha, João Damião Caldeira, Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, Anotado e Comentado, 1ª Edição, Coimbra, Coimbra Editora, maio de 2013, pp. 262), aí se estabelecendo, também, os limites à sua ação, designadamente, o lugar, o âmbito e a extensão dos atos de inspeção.

- i) Realizar atos de inspeção sem a devida credenciação só pode levar à anulação de tudo quanto vier a ser processado com base nos mesmos, o que equivale a dizer que todas as correções referentes aos anos de 2016, 2017, 2018 e 2019, no montante global de €31.029,88, deverão ser anuladas e declaradas sem qualquer efeito, sendo, em consequência, de promover a retificação das liquidações operadas pela AT.
- j) A AT serviu-se dessas correções para concluir que o Requerente estava obrigado a entregar a declaração de IVA do período correspondente ao 1º trimestre de 2020, fazendo constar uma “Regularização de imposto a favor do Estado” (campo 41 da declaração) no valor de €31.031,68, montante respeitante ao somatório dos referidos €31.029,88 das correções de anos anteriores com o valor de €1,80 que o Requerente havia declarado.
- k) Todavia, não ocorreu no 1º trimestre de 2020 qualquer facto tributário que justificasse a obrigação de declarar uma regularização de imposto a favor do Estado.
- l) Diga-se que a AT elegeu o 1º trimestre de 2020 por ser este o primeiro período abrangido pelo procedimento de inspeção que era suscetível de liquidação não caducada, pois, se o procedimento de inspeção se reportasse, apenas, a 2024, estamos certos de que a AT não deixaria de imputar ao mês de janeiro desse ano a totalidade das correções apuradas com respeito aos anos de 2016 a 2023.

- m) Tais factos tributários, suposta dedução indevida de IVA, verificaram-se nos anos de 2016 a 2019, sendo nos períodos respetivos que a AT deveria ter introduzido as retificações às declarações entregues pelo Requerente, apurando, em conformidade, o imposto a pagar ao Estado em resultado das liquidações adicionais que a AT deveria ter desenvolvido, as quais, face à situação de crédito em que o Requerente normalmente se encontrava, poderiam levar a que as mesmas recaíssem em períodos desses anos ou em períodos de anos seguintes, designadamente do ano de 2020.
- n) No entanto, a AT não cuidou de introduzir as correções que apurou nas declarações fiscais dos períodos em que o IVA foi considerado indevidamente deduzido, refazendo em consequência os dados relevantes para concluir se das mesmas resultava ou não algum valor a liquidar nos períodos respeitantes aos anos de 2016 a 2019.
- o) O que sempre poderia levar à possibilidade das liquidações adicionais que pudessem surgir nesses anos se encontrarem feridas pelo instituto da caducidade, sendo da responsabilidade da AT, face ao modo simplista e à margem da legitimidade que adotou nos seus procedimentos, o desconhecimento das efetivas consequências dessas correções.
- p) A AT, sem qualquer demonstração do efetivo resultado que as correções pretendidas teriam nas declarações apresentadas pelo Requerente, em 2016 e até 2019, e nas eventuais liquidações, serviu-se do estratagema de fazer “transportar” para o 1º trimestre de 2020 o montante global que apurou no conjunto daqueles anos, ficcionando um facto tributário inexistente.
- q) Ou seja, tudo considerado, a AT deveria estar legitimada para proceder à inspeção dos factos tributários relativos aos anos de 2016 a 2019, vertendo as correções que

considerasse serem devidas nas declarações fiscais dos períodos em que as supostas irregularidades tivessem sido cometidas e determinando e comprovando que a consequência de tais correções se traduzia, eventualmente, na correção do valor reportado de períodos anteriores que o Requerente havia mencionado na declaração do 1º trimestre de 2020 (no valor de €63.877,83) e nas seguintes.

- r) Nada disto foi feito e a AT procedeu à inspeção dos anos de 2016 a 2019 à revelia das exigências legais quanto à necessidade de credenciação e ocultou essa ilegalidade ao ficcionar um facto tributário no 1º trimestre de 2020, relativo à obrigação do Requerente ter de efetuar “Regularização de imposto a favor do Estado”, quando, na verdade os movimentos de regularização de imposto anteriormente deduzido pelos contribuintes devem ter lugar, unicamente, nas precisas situações que estão previstas na lei, designadamente, nos artºs 78º, 78º-C e 23º a 26º do CIVA.
- s) A AT não pode atalhar procedimentos, ignorando a satisfação dos requisitos legalmente estabelecidos e adotando formas de introdução das suas correções a coberto do princípio, não comprovado, de que as mesmas conduzem, por linhas travessas, ao mesmo resultado matemático.
- t) Deverá, assim, concluir-se pela ilegalidade de imputar ao 1º trimestre de 2020 a obrigação de o Requerente ter de declarar uma “Regularização de imposto a favor do Estado” no montante de €31.029,88.
- u) Veja-se que, mesmo no campo da penalização das infrações inerentes à dedução indevida, a prática adotada pela AT redundava em desvirtuamento do processo de sancionamento, pois que é ficcionado uma infração no 1º trimestre de 2020 quando, afinal, as supostas deduções indevidas ocorreram nos anos de 2016 a 2019.

- v) A AT só adota esta prática relativamente a períodos abrangidos pelo instituto de caducidade, pois que, como, aliás, resulta no caso em apreço, para os anos de 2020 a 2023, não teve quaisquer dúvidas de que teria de emitir as devidas credenciais para se estar legitimada para desenvolver os atos inspetivos.
- w) E, sendo tal regularização indevida, por se encontrar ferida de ilegalidade, importa analisar as consequências que a sua anulação provoca no apuramento do IVA devido com referência ao período do 1º trimestre de 2020 e aos subsequentes.
- x) Dado que o Requerente se apresentou durante o ano de 2020 em situação de crédito de valor superior às correções introduzidas pela AT que respeitam aos movimentos desse ano (€15.819,75), a consequência resulta na inexistência de qualquer valor a liquidar com respeito aos períodos desse ano, designadamente, no 4º trimestre de 2020, em cuja declaração foi mencionado um saldo (campo 96 –“excesso a reportar”) a seu favor de €37.187,19.
- y) Ora, desconsiderando a totalidade das correções operadas pela AT em 2020 (€15.819,75) o Requerente permanece com um saldo favorável de €21.367,44, do qual pode aproveitar nos períodos de imposto seguintes como “excesso a reportar do período anterior” (campo 61 da declaração).
- z) Portanto, a liquidação respeitante ao 4º trimestre de 2020, no valor de €9.662,44, para além da ilegalidade respeitante à caducidade já invocada, mostra-se indevida em consequência da ilegalidade da correção levada a cabo pela AT como “Regularização de imposto a favor do Estado” no montante de €31.029,88.
- aa) Continuando a apreciação dos efeitos da desconsideração desta correção, somos levados à análise do período de imposto do 1º trimestre de 2021.

- bb) Com referência a esse período, o Requerente declarou um saldo a seu favor (campo 96 – “excesso a reportar”) de €33.431,79 e, corrigindo o “excesso a reportar do período anterior” (campo 61), para o montante dos referidos €21.367,44 (redução do valor de €15.819,75), e introduzindo o valor das correções efetuadas pela AT no 1º trimestre de 2021 (€4.392,94), o saldo da declaração continua a ser-lhe favorável na importância de €13.219,10, pelo que a liquidação produzida pela AT com respeito a este período, no montante de €8.148,34, também não se mostra devida e deve ser objeto de anulação.
- cc) Prosseguindo com a análise do 3º trimestre de 2021, no qual o Requerente declarou um saldo a seu favor (campo 96 – “excesso a reportar”) de €34.369,98, há que operar com a diminuição do valor do “excesso a reportar do período anterior” (campo 61) que foi calculado com respeito ao 1º trimestre, no total de €20.212,69 (€15.819,75 + €4.392,94), bem como com as correções que a AT imputou ao 2º (€4.740,41) e 3º trimestres (€4.249,14), num total de €29.202,24.
- dd) Deste modo, pese embora todas essas correções, o saldo da declaração continua a ser favorável ao Requerente na importância de €5.167,74, donde se extrai que a liquidação referente ao 3º trimestre, no valor de €8.051,36, também deverá ser objeto de anulação.
- ee) Por último, chegados à declaração respeitante ao 4º trimestre de 2021, na qual o Requerente declarou um saldo a seu favor (campo 96 – “excesso a reportar”) de €17.503,21, para calcular o imposto devido, temos de considerar as correções ao valor do “excesso a reportar do período anterior” (campo 61), que foi declarado em €34.369,98, mas que deveria importar, conforme o artigo anterior, em, apenas, €5.167,74, bem como, o total das correções apuradas pela AT com respeito a este trimestre (€3.818,56).

- ff) Concluiu-se, então, que a liquidação que a AT desenvolveu no montante de €20.685,33, deverá ser reduzida para o valor de €15.517,59 (€17.503,21 – €3.818,56 – €29.202,24).
- gg) Em síntese, demonstrada que foi a ilegalidade das correções referidas como “Regularização de imposto a favor do Estado” e imputadas ao 1º trimestre de 2020, no total de €31.029,88, constata-se que a sua desconsideração conduz à total anulação das liquidações produzidas pela AT com respeito ao 4º trimestre de 2020, aos 1º e 3º trimestres de 2021 e à redução da liquidação do 4º trimestre de 2021 de €20.685,33 para €15.517,59.
- hh) Mas, retendo o facto de que não é admissível a desmultiplicação artificiosa das credenciais para desenvolver os atos inspetivos dos anos de 2020, 2021, 2022, 2023 e os meses de janeiro a abril de 2024, inferindo a ideia de que se tratam de procedimentos autónomos e distintos e, portanto, temos de encarar todos os atos desenvolvidos como integrando um procedimento único, há que avaliar se, nessa base, foram respeitadas as regras que decorrem do RCPITA quanto à extensão dos procedimentos de inspeção.
- ii) Ora, a AT, ao invés de cumprir os procedimentos determinados pelo artº 15º do RCPITA, que obrigam à notificação à entidade inspecionada de despacho fundamentado proferido pela entidade que tiver ordenado a alteração da extensão do procedimento, enveredou por enquadrar essa alteração como novos procedimentos de inspeção, levando a que, em simultâneo e durante vários meses, estivessem a decorrer atos de inspeção, pelos mesmos técnicos, relativos a procedimentos de inspeção que a AT pretende serem totalmente distintos e independentes.
- jj) É manifesto que a AT, estando habilitada a desenvolver a fiscalização do período de maio de 2024, conforme a credencial OI2024..., cuja ação se encontrava a decorrer

desde 07/08/2024 e que se prolongou até 10/04/2025, pretendeu alargar a extensão dos seus atos de inspeção aos períodos antes citados, o que só poderia ser concretizado por apelo ao disposto no artº 15º do RCPITA.

kk) Procedeu, então, com referência à data de 02/12/2024, à emissão de credenciais com vista a abrir novos procedimentos de inspeção para os anos de 2020 a 2023 e para os meses de janeiro a abril de 2024, os quais vieram a ser dados como concluídos na mesma data (10/04/2025) que o procedimento original que deveria ter sido sujeito ao alargamento da extensão.

ll) Como decorre do nº 1 do artº 15º do RCPITA, a alteração da extensão dos procedimentos de inspeção deve obedecer a vários requisitos:

- a. ser efetuada pela entidade que tiver ordenado a inspeção,
- b. revestir a forma de despacho fundamentado, isto é, que evidencie, de um modo claro, preciso, direto e completo, as razões justificativas da necessidade ou conveniência dessa alteração,
- c. ser este devidamente notificado à entidade inspecionada.

mm) Requisitos que não foram satisfeitos no procedimento de inspeção em apreciação, porquanto a AT se limitou a notificar da abertura de novos procedimentos de inspeção, obviando à obrigação de fundamentar a alteração da extensão que, desse modo e à margem do legalmente imposto, acabou concretizando.

nn) Ou seja, pura e simplesmente, não existiu Despacho fundamentado que legitimasse o alargamento da extensão da ação da AT para os anos de 2020 a 2023 e meses de janeiro a abril de 2024, pois, na verdade, a AT, pelo simples facto de emitir uma credencial

- diferente da originária sem qualquer explicitação dos factos e normas invocadas que poderiam justificar a alteração, está a tornar as suas obrigações legais e a ofender as garantias do Requerente,
- oo) neste caso, o direito à fundamentação através de Despacho Fundamentado e legalmente notificado, já que, apenas, se limita a comunicar a decisão de abrir os novos procedimentos de inspeção.
- pp) E a ausência da satisfação de tal requisito terá de acarretar a invalidade da alteração em causa com base na falta de fundamentação, bem como, incompetência e vício de forma, logo, a ilegalidade dos posteriores atos inspetivos, pois que se verifica a falta de competência funcional dos agentes da inspeção para o concreto âmbito e extensão abrangidos pelo procedimento de inspeção titulado pelas novas credenciais.
- qq) Consequentemente, a inexistência de Despacho fundamentado e ainda a falta de notificação de um tal despacho que fundamente a alteração do procedimento de inspeção, o qual teria de satisfazer os requisitos de ser claro, preciso, direto, atual e completo, determina, também, a invalidade dos atos tributários que se reportem aos anos de 2020 a 2023 e meses de janeiro a abril de 2024 por violação do princípio da legalidade.
- rr) Estamos perante uma formalidade essencial, que integra a definição da estrutura dos procedimentos inspetivos, que, quando não observada, invalida todos os posteriores atos de inspeção e respetivas conclusões, ferindo a liquidação, que neles se suporta, de ilegalidade.
- ss) Nestes termos, os atos tributários emergentes de procedimento de inspeção que se encontra afetado de ilegalidade, sofrem, igualmente, de vício de violação da lei, dado

que dependem e decorrem desse mesmo procedimento.

- tt) Sendo certo que, de acordo com o princípio da impugnação unitária dos atos de liquidação, consagrado no artº 54º do CPPT, pode ser invocada na presente impugnação qualquer ilegalidade anteriormente cometida, conforme, aliás, veio reiterar o Tribunal Constitucional no seu Acórdão nº 410/2015 de 29.09.2015, em que foi julgada inconstitucional “a interpretação do artigo 54.º do Código de Procedimento e Processo Tributário que, qualificando como um ónus e não como uma faculdade do contribuinte a impugnação judicial dos atos interlocutórios imediatamente lesivos dos seus direitos, impede a impugnação judicial das decisões finais de liquidação do imposto com fundamento em vícios daqueles.”, pois, de acordo com o TC, “vigora inquestionavelmente o princípio da impugnação unitária e em que a impugnação autónoma de atos lesivos ou interlocutórios praticados no âmbito do procedimento administrativo tributário é configurada pela lei como uma faculdade do contribuinte, apenas justificada no quadro do reforço das suas garantias”, concluindo por isso que a interpretação segundo a qual existe um ónus de impugnação judicial dos atos interlocutórios “desprotege gravemente os direitos do contribuinte, assim ofendendo princípio da tutela judicial efetiva e o princípio da justiça, inscritos nos arts. 20.º e 268.º, nº 4, da CRP”
- uu) Face a tudo quanto foi expendido, deverá considerar-se que os atos tributários identificados no introito deste pedido e aqui impugnados, se encontram feridos de ilegalidade por se encontrarem sustentados nas conclusões retiradas em procedimentos de inspeção que não estavam legitimados, pelo que, assim, devem ser anulados na sua totalidade.

Inexistência de fundamentação dos atos tributários

- a) Relativamente à matéria de facto que aqui se pretende contestar, a qual se cinge às correções referentes às aquisições de gasóleo através do “Cartão Frota/Gerência” e às designadas “Aquisições a Granel”, há que referir que o Requerente não está obrigado, pelas regras contabilísticas e legislação fiscal, a adotar procedimentos de auditoria interna que levem à organização de qualquer tipo de documentação tendente a apresentar, nos moldes que a AT entende, os abastecimentos por máquina / viatura, justificando, igualmente, o consumo em que cada uma incorre.
- b) Sendo evidente e reconhecido pela própria AT que a atividade do Requerente de construção civil requer significativos consumos de gasóleo em máquinas e viaturas, a AT, ao invés de eliminar a totalidade do IVA deduzido pelo Requerente com os mesmos, caso considerasse não possuir elementos objetivos e concretos para concretizar as correções inerentes às incorreções que identificou, estaria obrigada a retificar as declarações apresentadas por recurso a métodos indiretos de tributação, como decorre do disposto nos artºs 87º, nº 1, e 90º, ambos do CIVA, por entender que nas mesmas figurava um imposto deduzido superior ao devido, em vez de, pura e simplesmente, eliminar o direito à dedução de todo e qualquer imposto.
- c) O mesmo se dirá, obrigação de aplicação de métodos indiretos, quanto ao facto de o IVA poder ser objeto de dedução a 100% ou a 50%, dependendo do tipo da viatura / máquina, caso a AT entendesse não existirem elementos objetivos para concretizar quaisquer incorreções que detetasse.
- d) No entanto, como se viu relativamente às “Aquisições a Granel”, a AT, querendo

atribuir relevância às pequenas imprecisões e insuficiências que imputa a algumas linhas dos mapas de controlo interno dos abastecimentos, estava obrigada a proceder às correções de modo direto e objetivo, já que conseguiu identificar as linhas com os supostos erros/omissões, donde resulta ilegal a introdução de correções e consequentes liquidações através da eliminação do direito à dedução do IVA de todas as aquisições.

- e) Assim, as liquidações impugnadas enfermam de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, para além de falta de fundamentação, vícios estes que justificam a anulação dos atos tributários respetivos, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo, subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT e 29.º, n.º 1, alínea d), do RJAT.

POSIÇÃO DA REQUERIDA

A posição da Requerida sustenta-se nos seguintes argumentos:

Vícios do procedimento inspetivo

- a) Quanto aos vícios do procedimento tributário, a Requerente alega que (a) as ações foram materialmente uma única inspeção externa, (b) porquanto o âmbito da ação inspetiva foi alterado sem despacho fundamentado e sua notificação à Requerente, e (c) porquanto o direito a efetuar a liquidação se mostra caduco em razão do procedimento de inspeção materialmente externa se ter prolongado por mais de seis meses.
- b) Estas questões já foram objeto da devida análise em sede inspetiva e em sede de reclamação graciosa.

- c) Em suma, salvo melhor opinião em contrário, não assiste razão à Requerente quanto ao alegado vício procedimental decorrente do facto de não terem sido abertas ordens inspetivas para os anos de 2016,
- d) 2017, 2018 e 2019, e pelo facto de as correções efetuadas a estes exercícios terem sido efetuadas pela IT a título de regularizações a favor do Estado, uma vez que, como vimos, essas correções respeitam a iva reportado no campo 61 da declaração periódica do 1º trimestre de 2020, período para o qual foi aberta a ordem de serviço OI2024... e no qual foi exercido o direito ao reporte de deduções referentes a anos anteriores, o que encontra abrigo no nº 3 do art. 45º da LGT.
- e) Prosseguindo, nada na lei determina que a abertura de uma ação inspetiva para o ano de 2024 seja impeditiva da abertura de ações inspetivas para anos anteriores, ainda que com consequências nesse último ano, pois cabe à inspecção tributária abrir as ordens de serviço que entenda necessárias e adequadas ao apuramento das situações tributárias a analisar,
- f) O que, inclusive, pode impor-se por dever de acautelar a eventual caducidade do direito à liquidação do imposto, no cumprimento dos princípios da eficácia e eficiência da atividade administrativa, pois não faz sentido fazer depender as conclusões relativas a um exercício que se encontra a caducar das conclusões relativas a um outro exercício que lhe é posterior, pois a existirem consequências a retirar entre exercícios elas são sempre do exercício mais antigo para o mais recente.
- g) Mais, veja-se que a Requerente não identifica concretamente em que é que os seus direitos foram prejudicados pela abertura de várias ordens de serviço para os diferentes anos, as quais cumpriram com as respetivas formalidades legalmente exigíveis,

- h) Sendo, ainda, de realçar que a Requerente, no decurso dessas várias acções nunca se opôs à prática de qualquer acto inspetivo, nomeadamente por considerar que a inspecção tributária não estivesse credenciada para o efeito.
- i) Assim sendo, não se verifica qualquer falta de credenciação para os atos inspetivos efetuados aos anos de 2020, 2021, 2022 e 2023 e 2024, devendo o pedido de pronúncia arbitral, nesta parte, ser julgado totalmente improcedente.

Da caducidade do direito à liquidação

- a) A Requerente invoca a existência de um único procedimento de inspeção, o titulado pela credencial OI2024..., com extensão ao período de maio de 2024, e que o procedimento único de inspeção, por ter decorrido por um período de seis meses, se encontrar ferido o direito à liquidação de caducidade, quanto ao ano de 2020.
- b) Com efeito, quanto à existência de um único procedimento de inspeção, o titulado pela credencial OI2024..., com extensão ao período de maio de 2024, foi amplamente demonstrado, conforme supra se disse, e se transcreve da reclamação graciosa, que «Contrariamente ao alegado pela Reclamante, não existiu um único procedimento de inspeção titulado pela OI2024... (2024-05), nem esteve em causa a alteração da sua extensão, nos termos do art.º 15º do RCPITA, tratando-se sim, de procedimentos distintos, cada qual com a sua extensão e natureza interna ou externa, conforme descrito nos pontos 5.1. a 5.6. desta Informação (RG), encontrando-se as respetivas credenciais, legalmente emitidas, nos termos do art.º 46º do RCPITA.»
- c) E, quanto ao alegado vício de caducidade do procedimento inspetivo (OI2024...), «Decorrente da aplicação das regras de caducidade previstas no n.º 1 e n.º 4 do art.º 45º

da LGT e regras de suspensão do prazo de caducidade, conforme n.º 1 do art.º 46.º da LGT e n.º 3 do art.º 7º da Lei n.º 1-A/2020, de 19 de março, art.º 6.º-C da Lei n.º 1-A/2020, de 19 de março, na redação da Lei n.º 4-B/2021, de 1 de fevereiro e art.º 6.º da Lei n.º 13-B/2021 de 5 de abril de 2021, conclui-se que as liquidações reclamadas, foram notificações à reclamante, antes da respetiva data de caducidade.», conclusão que se mantém na presente instância arbitral.

- d) Ademais, o n.º 4 do artigo 45.º da LGT determina que “[o] prazo de caducidade conta-se, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, excepto no imposto sobre o valor acrescentado [...], caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respetivamente, a exigibilidade do imposto [...]”.
- e) Assim, importa definir o momento da exigibilidade do imposto tendo em conta a parte final do referido n.º 4 do artigo 45.º da LGT, sendo que o n.º 3 do mesmo artigo estabelece que, em caso de ter sido efetuada dedução ou crédito de imposto, a data de início do prazo de caducidade é a do exercício desse direito.
- f) O IVA tem uma mecânica muito particular, e é esta mecânica que o legislador procurou acautelar na redação do artigo 45.º da LGT.
- g) Assim, por um lado, temos a regra geral prevista no artigo 45.º, n.º 4 da LGT: “[o] prazo de caducidade conta-se, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu”;
- h) E por outro, e na medida em que o IVA tem uma natureza e uma mecânica muito

especiais, o legislador aplicou-lhe uma regra ligeiramente diferente: “no imposto sobre o valor acrescentado [...] aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respetivamente, a exigibilidade do imposto [...]”.

- i) Neste conspecto, na perspetiva da administração tributária (ações de cariz corretivo) e no que respeita à aplicação do prazo de caducidade do direito à liquidação em matéria de IVA, podemos vislumbrar desde logo duas situações ou dois objetos distintos:

31.1. Correções ao IVA liquidado pelo sujeito passivo nas suas operações ativas (‘outputs’);

31.2. Correções ao IVA deduzido pelo sujeito passivo, em virtude de operações passivas associadas à sua atividade (‘inputs’).

32. Logo, “[c]omo facilmente se compreende, [...] só quanto ao imposto liquidado pelo sujeito passivo nos seus outputs são aplicáveis as noções de facto gerador e exigibilidade com que o artigo 45.º da LGT constrói as regras da caducidade relativas aos impostos de obrigação única. O IVA em que o sujeito passivo incorra nos seus inputs não é gerado na sua esfera nem a ele lhe é exigível, constituindo bem pelo contrário, um crédito que este pode ou não mobilizar contra o estado, exercendo o direito à dedução. A regra especial constante do artigo 45.º, n.º 4, da LGT, apelando à exigibilidade do imposto não pode por isso aplicar-se aos casos em que a intervenção da administração tenha por objeto IV dedutível, resulte este da realização de operações passivas, resulte ele de regularizações feitas nos termos da lei.” [SÉRGIO VASQUES, ‘ibidem’, p. 361].

- j) Na realidade, atentas as especificidades do IVA a aplicação da mesma regra a realidades diferentes iria originar problemas de injustiça gritante. Daí a necessidade de uma regra especial para as situações do direito à dedução.

- k) Na redação em vigor à data dos factos, dispunha o n.º 3 do art.º 45.º da LGT que, em caso de crédito de imposto, o prazo de caducidade é o do exercício desse direito.
- l) Nestes casos, o prazo de caducidade conta-se a partir do momento em que os sujeitos passivos exercem esses direitos, normalmente nas declarações de liquidação e não desde a data da ocorrência dos factos que lhes deram origem [cfr. José Maria Fernandes Pires, Gonçalo Bulcão, José Ramos Vidal, Maria João Menezes (coord.), in Lei Geral Tributária - Comentada e Anotada, Almedina, Coimbra, 2015, pág. 405].
- m) Em suma, a AT, no exercício da sua competência de fiscalização da conformidade da atuação dos contribuintes com a lei, atuou no uso de poderes estritamente vinculados, submetida ao princípio da legalidade, tendo respeitado todos os pressupostos do ato de liquidação adicional, designadamente a prova da verificação dos pressupostos que suportaram as liquidações adicionais e de juros compensatórios aqui em crise, bem como o prazo de caducidade do direito à liquidação do IVA considerado em falta.
- n) Relativamente ao último argumento invocado pela Requerente para sustentar a ilegalidade nos procedimentos inspetivos, designadamente que os mesmos, dirigidos aos anos de 2016, 2017, 2018 e 2019, não estão legitimados pela emissão de credencial, reitera-se quanto foi concluído na reclamação graciosa, ou seja, que o mesmo não pode proceder em virtude de: «Contrariamente ao alegado pela Reclamante, a atuação da AT, encontrou-se legitimada, através de procedimentos inspetivos, que tiveram por base, as credenciais números OI2024...; OI2024...; OI2024...; OI2024...; OI2024... e OI2024..., emitidas nos termos do art.º 46º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA), tendo âmbito parcial, em sede de IVA (al. b) do n.º 1 do art.º 14.º do RCPITA), respetivamente aos períodos 2024-05, períodos do ano

2020, 2021, 2022, 2023 e 2024-01 a 2024-04, procedimentos que tiveram como razão de ser o pedido de reembolso solicitado na DP 2024-05.».

- o) Face ao exposto, e salvo melhor opinião em contrário, entende-se que não assiste razão à Requerente, devendo o pedido ser julgado improcedente também nesta parte.

Dedutibilidade do IVA suportado às aquisições de gasóleo através do “Cartão Frota/Gerência” e às designadas “Aquisições a Granel”

- a) No que respeita ao âmbito do pedido de pronúncia arbitral na parte atinente aos vícios de violação de lei por erro da AT quanto aos factos e quanto ao direito, importa salientar que a Requerente apenas contesta parcialmente as liquidações impugnadas, na parte relativa ao “Cartão Frota/Gerência” e “Aquisições a granel”.
- b) Conforme RIT’s, as correções ao iva deduzido associado aos consumos de combustível com “Cartão Frota/Gerência” totalizaram €32.957,29: €25.200,32 realizadas no ano 2020 (€15.483,15 de regularização com origem nos anos 2016, 2017, 2018 e 2019 e €9.717,17 do próprio ano 2020) e €7.756,97 no ano 2021.
- c) As correções respeitantes a iva deduzido em compras de combustível a granel totalizaram €62.043,39: €19.660,39 realizadas no ano 2020 (€14.261,15 de regularização com origem nos anos 2017, 2018 e 2019 e €5.399,24 do próprio ano 2020), €9.389,85 no ano 2021, €15.694,80 no ano 2022, €12.811,85 no ano 2023 e €4.486,50 no ano 2024.
- d) Vejamos, pois, o que dizer relativamente aos argumentos de facto e de direito

- apresentados pela Requerente.
- e) Desde logo, reitera-se quanto se disse em sede de análise ao direito de audição prévia exercido no âmbito das ações inspetivas em apreço, supra transcrito, nos pontos 6.12 a 6.20 da presente RESPOSTA.
 - f) Para análise do direito à dedução do IVA, quanto às aquisições indicadas, é necessário ter presente o disposto na legislação nacional a este respeito, nomeadamente os artigos 20.º, 21.º, n.º 1, alínea b) e o artigo 44.º, todos do CIVA.
 - g) Assim, o artigo 20.º do CIVA, prevê o direito à dedução e os respetivos pressupostos para a sua aplicação, dispondo que “Só pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações seguintes:
 - a) Transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas;
(...)”
 - h) Estabelecendo o preceito legal, a verificação de três pressupostos cumulativos, para que seja concedido o direito de dedução, a saber:
 - i. o interessado deve ser sujeito passivo de IVA;
 - ii. os bens ou serviços adquiridos devem ser entregues ou prestados por outro sujeito passivo;
 - iii. devem ser utilizados a jusante «para os fins das próprias operações tributáveis»,
 - i) In caso, os SIT verificaram o preenchimento dos pressupostos para o exercício do direito à dedução previsto na mencionada previsão legal: “O crédito de imposto começou a ser gerado em 2016, e refere-se, salvo as correções a seguir descritas, à aquisição de bens e serviços necessários para a execução da sua atividade, em conformidade com o n.º 1 do

- art.º 20.º do CIVA.”
- j) No entanto, para que se verifique o direito à dedução do IVA, é necessário que a mesma não se encontre excluída por o imposto incidir sobre uma das despesas identificadas no artigo 21.º do CIVA.
- k) Com efeito, prevê o artigo 21.º, no seu n.º 1, alínea b), que “1 - Exclui-se, todavia, do direito à dedução o imposto contido nas seguintes despesas (...)b) Despesas respeitantes a combustíveis normalmente utilizáveis em viaturas automóveis, com exceção das aquisições de gasóleo, de gases de petróleo liquefeitos (GPL), gás natural e biocombustíveis, cujo imposto é dedutível na proporção de 50 %, a menos que se trate dos bens a seguir indicados, caso em que o imposto relativo aos consumos de gasóleo, gasolina, GPL, gás natural e biocombustíveis é totalmente dedutível: i) Veículos pesados de passageiros; ii) Veículos licenciados para transportes públicos, exceptuando-se os rent-a-car; iii) Máquinas consumidoras de gasóleo, GPL, gás natural ou biocombustíveis, bem como as máquinas que possuam matrícula atribuída pelas autoridades competentes, desde que, em qualquer dos casos, não sejam veículos matriculados; iv) Tractores com emprego exclusivo ou predominante na realização de operações culturais inerentes à actividade agrícola; v) Veículos de transporte de mercadorias com peso superior a 3500 kg;”
- l) Ora, o artigo 21.º, n.º 1, al. b) do CIVA constitui uma norma anti abuso específica, introduzida no ordenamento jurídico nacional com o propósito de obstar a comportamentos fraudulentos em matéria de despesas respeitantes a combustíveis, visando excluir o direito à dedução, quanto ao imposto suportado na aquisição dos bens, que pela sua natureza são facilmente desviáveis para consumos particulares.

- m) No caso em concreto, a aplicação da exclusão prevista na alínea b), do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, resultou da impossibilidade de verificação pelos SIT de quais os consumos que respeitavam à prossecução da atividade da Requerente, através da análise dos mapas de controlo apresentados.
- n) Com efeito, foram detetadas diversas irregularidades nos mapas de controlo do consumo de gasóleo (encontram-se descritas no capítulo V dos respetivos RIT), as quais vieram a comprometer a credibilidade dos mesmos e a impossibilitar a validação da legitimidade do direito à dedução do IVA, mesmo que apenas em 50%.
- o) Assim, conforme dispõe o n.º 1 artigo 44.º do CIVA, “A contabilidade deve ser organizada de forma a possibilitar o conhecimento claro e inequívoco dos elementos necessários ao cálculo do imposto, bem como a permitir o seu controlo, comportando todos os dados necessários ao preenchimento da declaração periódica do imposto.”
- p) Refira-se que o normativo legal mencionado impõe as obrigações contabilísticas que o legislador considera necessárias no sentido de viabilizar e assegurar a cobrança correta do imposto, evitando a fraude e evasão fiscal, designadamente a nível do seu registo na contabilidade, bem como dar resposta às exigências impostas pelo CIVA, que no caso concreto respeita à verificação do preenchimento dos requisitos de dedutibilidade do IVA, designadamente os referidos nos artigos 20.º e 21.º.
- q) Sendo que, no caso em análise, para cumprimento do estipulado no artigo 44.º do CIVA, era necessário, os SIT obterem através de mapas de controlo, uma demonstração, clara e inequívoca, sobre quais as viaturas e máquinas abastecidas, o que não sucedeu.
- r) As correções de natureza meramente aritmética necessitam de elementos bastantes, inequívocos e credíveis, capazes de sustentar o reconhecimento, ainda que parcial, da

dedutibilidade do imposto controvertido, o que não foi possível alcançar no presente caso, razão pela qual a IT, conforme devidamente explicitado e demonstrado no RIT, procedeu às correções em crise.

- s) A dedutibilidade do IVA suportado obedece a mecanismos rigorosos de controlo, competindo à Requerente manter a sua contabilidade devidamente organizada e suportada em documentos e mapas que evidenciem as operações praticadas, sob pena de não existirem elementos suficientes capazes de justificar o IVA que se pretende deduzir, conforme ónus que impende sobre a Requerente ao abrigo do art 74º, nº 1 da LGT.
- t) A antiguidade dos anos em crise não justifica a não manutenção dos documentos de controlo da contabilidade, facto que a Requerente não desconhece em face da necessidade de, oportunamente, aquando do respetivo pedido de reembolso, ter de justificar o imposto que tem vindo a reportar desde 2016, o que veio a suceder em 2024, na declaração periódica do mês de maio.
- u) Nos termos supra expostos, e salvo melhor opinião em contrário, entende-se que também nesta parte deve o pedido ser julgado totalmente improcedente.

II. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria.

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo de 90 dias, previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, conjugado com o artigo 102.º, n.º 1, alínea d) do CPPT, contado da notificação da decisão de indeferimento da reclamação deduzida contra os atos tributários impugnados.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas, assistindo ao substituído o direito de ação, nos termos do disposto nos artigos 20.º e 65.º da LGT e 9.º e 132.º do CPPT, e encontram-se regularmente representadas (v. artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

Não foram identificadas nulidades ou outras questões que obstem ao conhecimento do mérito.

III.FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

A. FACTOS PROVADOS

Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que se julgam provados:

- a) A Requerente iniciou atividade em 09/06/2016 e exerce atividades de preparação de locais de construção, terraplanagens, demolições, construção civil, cofragens e aluguer de equipamentos com operador.
- b) A Requerente encontra-se enquadrada no regime normal de IVA, tendo apresentado declarações periódicas trimestrais até ao final de 2023 e mensais a partir de janeiro de 2024.
- c) A Requerente apresentou, no período de maio de 2024, pedido de reembolso de IVA no valor de €100.000,00, assente em crédito de imposto formado desde o início da sua atividade.

- d) A ordem de serviço OI2024...foi emitida em julho de 2024, para inspeção externa, de âmbito parcial, em sede de IVA, respeitante ao período de maio de 2024.
- e) A OI2024... teve início em 07/08/2024 e foi prorrogada, por três meses, mediante despacho de 28/01/2025, com fundamento na necessidade de controlar a dedutibilidade do IVA no período de 2016 a 2023, face ao pedido de reembolso de maio de 2024.
- f) Em 02/12/2024 foram emitidas as ordens de serviço OI2024..., OI2024..., OI2024..., OI2024... e OI2024..., respeitantes, respetivamente, ao IVA de 2020, 2021, 2022, 2023 e janeiro a abril de 2024.
- g) As ordens de serviço OI2024... e OI2024... foram qualificadas como inspeções externas; as OI2024..., OI2024... e OI2024... foram qualificadas como inspeções internas.
- h) A OI2024..., relativa ao ano de 2020, teve início em 06/12/2024 e os respetivos atos de inspeção foram concluídos em 04/04/2025.
- i) A Requerente exerceu direito de audição relativamente às correções propostas, agregando, num só articulado, os procedimentos inspetivos em curso.
- j) As correções em IVA apuradas pela AT ascenderam globalmente a €98.145,90, tendo originado imposto a pagar de €48.764,03, redução do reembolso pedido em €7.610,19, redução do reporte de IVA e juros compensatórios.
- k) A AT refletiu, na declaração periódica do primeiro trimestre de 2020, uma regularização a favor do Estado de €31.029,88, relativa a deduções consideradas indevidas em 2016 a 2019 e incorporadas no crédito reportado no campo 61

daquela declaração.

- l) O cartão frota n.º ... encontrava-se associado à designação “Gerência”, sem associação documental a uma matrícula determinada.
- m) A AT aceitou a dedução relativa a abastecimentos efetuados mediante cartão associado à viatura pesada de mercadorias com matrícula ..., por considerar suficientemente demonstrada a ligação entre o cartão, a viatura e a atividade da Requerente.
- n) A Requerente apresentou mapas de controlo de abastecimentos realizados a partir do depósito próprio, bem como documentação posterior relativa a determinados períodos e faturas com referências a alguns equipamentos e matrículas.
- o) Nos mapas apreciados pela AT existiam registos com identificação incompleta ou genérica de viaturas/equipamentos, identificações de difícil leitura, divergências de datas, ausências de rubrica, incongruências entre litros iniciais, finais e abastecidos, e registos associados a pessoas que não figuravam nas DMR em datas relevantes.
- p) Em determinados registos figuravam designações como “Nissan”, “Taipais”, “carrinha amarela”, “vermelho” e “SV”, que não permitiam, por si só, identificar inequívoca e documentalmente o bem abastecido nem a respetiva afetação à atividade.
- q) Foram identificados registos de abastecimentos realizados em domingos e feriados, sem que resulte do processo prova documental de pagamento de trabalho suplementar ou de uma concreta compensação horária correspondente.

- r) A Requerente alegou que os abastecimentos em domingos e feriados se destinavam à preparação de veículos e máquinas para trabalhos nos dias úteis subsequentes; não foi produzida prova testemunhal sobre essa alegação.
- s) A Requerente alegou que “taipais” identificaria elementos de cofragem cuja limpeza poderia envolver utilização de gasóleo, e que “Nissan” poderia corresponder a equipamento da sociedade; não foi produzida prova complementar que permita associar, em concreto, cada registo controvertido a esses elementos.
- t) A AT considerou que a fatura emitida pela DigitalÁgua não continha indicação da quantidade de litros e que não existia documentação demonstrativa da afetação do combustível a viaturas, equipamentos ou obras da Requerente.

B. FACTOS NÃO PROVADOS

Não se provaram, com relevo para a decisão:

- a) Que as ordens de serviço posteriores constituíram meras extensões materiais da OI2024... e não procedimentos formal e materialmente autónomos.
- b) Que a AT tenha praticado, após a emissão das ordens de serviço autónomas, atos de inspeção abrangidos pela OI2024... fora do âmbito temporal expressamente delimitado nessa ordem de serviço.
- c) Que todos os mapas apresentados tenham sido elaborados contemporaneamente aos abastecimentos.
- d) Que os abastecimentos realizados com o cartão frota “Gerência” tenham sido

efetuados exclusivamente em viaturas ou máquinas afetas à atividade da Requerente.

- e) Que todos os abastecimentos de gasóleo a granel tenham sido utilizados em operações tributadas da Requerente.
- f) Que as designações “Nissan”, “Taipais”, “carrinha amarela”, “vermelho” e outras menções genéricas permitam, sem margem relevante de dúvida, identificar bens afetos à atividade da Requerente.
- g) Que o stock existente em cada período explicasse integralmente os desvios entre as compras mensais e os abastecimentos registados.
- h) Que as anotações em faturas ou documentos apresentados posteriormente já constassem dos suportes documentais à data das operações.

C. MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, em face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2 do Código de Processo e Procedimento Tributário (“CPPT”), 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT, não tendo o Tribunal que se pronunciar sobre todas as alegações das Partes, mas apenas sobre as questões de facto necessárias para a decisão.

No que se refere aos factos provados, a convicção dos árbitros fundou-se na análise crítica da prova documental junta aos autos pelas Partes e nas posições por estas assumidas em relação aos factos.

IV. DO MÉRITO

As questões a decidir são:

- Se as ordens de serviço OI2024..., OI2024..., OI2024..., OI2024..., OI2024... e OI2024... configuram, substancialmente, um único procedimento inspetivo.
- Se a AT devia ter procedido à alteração formal dos fins, âmbito ou extensão da OI2024... mediante despacho fundamentado e notificado, nos termos do artigo 15.º do RCPITA.
- Se ocorreu caducidade do direito à liquidação relativa ao IVA de 2020.
- Se a AT carecia de credencial para examinar a origem do crédito de IVA reportado em 2020, quando tal crédito resultava, em parte, de deduções efetuadas em 2016 a 2019.
- Se as correções relativas ao IVA suportado em gasóleo padecem de erro sobre os pressupostos, falta de fundamentação ou violação dos princípios da proporcionalidade e da verdade material.
- Se são devidos juros indemnizatórios.

A) Autonomia dos procedimentos inspetivos

A Requerente sustenta que a OI2024... e as ordens de serviço posteriores configuram uma única inspeção externa, invocando a ligação entre todas as ações, o pedido de reembolso e a referência, no despacho de prorrogação, ao controlo de deduções efetuadas desde 2016.

É certo que as várias inspeções estão materialmente ligadas pelo crédito de IVA acumulado e pelo pedido de reembolso apresentado em maio de 2024. A conexão entre esses períodos é evidente e surge expressamente reconhecida na própria fundamentação da prorrogação da OI2024....

Todavia, a ligação factual e económica entre procedimentos não equivale, sem mais, à respetiva unidade jurídica. No caso, foram emitidas ordens de serviço individualizadas, com indicação de período, natureza do procedimento, âmbito parcial em IVA e identificação dos funcionários.

Não resulta provado que as ordens de serviço posteriores tenham sido emitidas apenas como expediente formal para encobrir a alteração da extensão da OI2024.... Ao invés, a documentação evidencia que cada procedimento foi credenciado e delimitado relativamente aos períodos a que respeitava.

Improcede, por isso, a alegação de violação do artigo 15.º do RCPITA, pois não se demonstrou que estivesse em causa uma alteração da extensão de procedimento anteriormente instaurado, em vez da abertura de procedimentos autónomos.

B) Caducidade da liquidação do 4.º trimestre de 2020

A correção relativa ao crédito reportado em 2020 foi efetuada no contexto da OI2024..., referente ao IVA desse ano, cuja nota de diligência indica início em 06/12/2024 e conclusão dos atos em 04/04/2025.

Não se demonstrando que aquela ação se deva reconduzir juridicamente à OI2024..., não procede a tese de que o respetivo prazo deve contar-se desde 07/08/2024.

Acresce que, na medida em que se discutem deduções e crédito de IVA mobilizados pelo sujeito passivo, o artigo 45.º, n.º 3, da LGT impõe que se atenda ao momento do exercício do direito de dedução ou crédito. A análise da origem do crédito reportado em 2020 não é, por si, excluída pelo simples facto de uma parte do crédito ter tido origem em operações anteriores.

Improcede, consequentemente, o vício de caducidade.

C) Ilegalidade das correções de 2016 a 2019

A AT não emitiu liquidações autónomas relativas aos exercícios de 2016 a 2019. A correção de € 31.029,88 foi refletida no campo 41 da declaração periódica de 2020 como regularização a favor do Estado, visando corrigir o crédito reportado no campo 61 e utilizado no apuramento do imposto daquele período.

A apreciação da origem do crédito reportado constitui, neste contexto, um elemento da verificação da declaração de IVA de 2020. Não se demonstra, portanto, que a AT tenha liquidado imposto de 2016 a 2019 sem credencial para esses períodos; o que fez foi examinar

elementos de períodos anteriores para confirmar a legitimidade do crédito reportado num período abrangido pela OI2024... .

Improcede, por isso, o vício de falta de credencial.

D) Direito à dedução do IVA suportado nas aquisições de gasóleo (“Cartão Frota/Gerência” e “Aquisições A Granel”)

O direito à dedução pressupõe que o IVA tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos ou utilizados para a realização de operações tributadas. Quando estejam em causa combustíveis, a dedução depende ainda da verificação das condições específicas previstas no artigo 21.º, n.º 1, alínea b), do CIVA, incluindo a distinção entre dedução parcial e integral conforme a categoria do meio abastecido.

Não basta a prova de que a Requerente desenvolve uma atividade — construção civil e atividades conexas — que normalmente implica consumo de gasóleo. É necessário demonstrar uma conexão suficientemente segura entre o imposto deduzido, o consumo concreto e a atividade tributada, bem como, quando aplicável, a categoria de veículo ou equipamento que justifica a percentagem de dedução pretendida.

A documentação não permite estabelecer essa conexão de forma adequada quanto aos consumos imputados ao cartão frota “Gerência”. O cartão não estava associado a uma matrícula determinada e a documentação complementar não permite identificar, de modo seguro, os veículos ou máquinas abastecidas. A existência de um cartão devidamente associado à viatura

78-JD-17, cujos consumos foram aceites pela AT, evidencia que não foi recusada a dedução quando se verificava uma ligação documental clara.

Também quanto aos abastecimentos a granel, os mapas apresentam deficiências relevantes e plurais: identificações genéricas, registos sem identificação de meios, divergências cronológicas e de litragem, inconsistências relativas aos trabalhadores indicados e apresentação posterior de documentação.

A Requerente não produziu prova testemunhal ou outra prova complementar apta a explicar, em termos individualizados, as divergências documentais, a origem dos documentos, o circuito real dos abastecimentos ou a afetação concreta dos consumos aos seus meios produtivos.

Sobre a atuação da AT na inspeção efetuada compete à AT seguir as regras instituídas (artigos 54.º e ss da LGT) nos procedimentos tributários e o dever de fundamentação das decisões tomadas (artigo 77.º da LGT).

No presente caso, o dever de fundamentação encontra-se cumprido, tal como previsto no n.º 1 do artigo 77.º da LGT “1 - A decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária.”

Nestas circunstâncias, não se demonstra que as correções assentem apenas em uma suspeita abstrata da AT. A AT documentou situações concretas que reputou incompatíveis com a fiabilidade dos mapas apresentados, não sendo exigível que reconstrua, por via presuntiva, o direito à dedução cuja demonstração competia à Requerente.

Não procede, assim, a alegação de que a AT deveria ter aplicado métodos indiretos para reconstruir a dedução. A avaliação indireta não constitui instrumento obrigatório para suprir a falta de prova documental dos pressupostos materiais de um direito à dedução invocado pelo sujeito passivo.

Nestes termos, a correção relativa ao gasóleo, é legal, improcedendo o pedido da Requerente quanto a esta parte, conclui-se pela legalidade do ato de liquidação. Tendo-se concluído pela legalidade dos atos tributários controvertidos, não se verifica erro imputável aos serviços que permita reconhecer o direito a juros indemnizatórios. O pedido é, por isso, improcedente também nesta parte.

V. DECISÃO

De harmonia com o *supra* exposto, acordam os árbitros deste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar o pedido totalmente improcedente, com as legais consequências, que inclui:
 - a. o pedido de declaração de ilegalidade do despacho de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2025...;

- b. o pedido de declaração de ilegalidade das liquidações de IVA, das correções ao reembolso e ao reporte de IVA e das liquidações de juros compensatórios impugnadas;
- c. o pedido de restituição dos montantes pagos e de pagamento de juros indemnizatórios.

b) Condenar a Requerente ao pagamento das custas arbitrais.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se ao processo o valor de € **98.145,90**, indicado pela Requerente (valor da utilidade económica do pedido), de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, este último *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

VII. CUSTAS

Custas no montante de € **2.754,00**, a suportar integralmente pela Requerente, por decaimento, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT e 4.º do RCPAT.

Lisboa, 9 de setembro de 2026

Os árbitros,

Guilherme W. d'Oliveira Martins

(Presidente)

Hélder Faustino

(Vogal)

Andreia Ribeiro

(Vogal)