CAAD: Arbitragem Tributária
Processo n.º: 162/2026-T
Tema: IVA – Direito à dedução – Despesas com lugares de estacionamento

Sumário:

I. O custo de um lugar de estacionamento disponibilizado de forma continuada em locais onde o sujeito passivo tem a sede e desenvolve a sua atividade não é uma despesa de transporte ou viagem para efeitos da alínea c) do n.º 1 do artigo 21.º do Código do IVA, nem uma despesa relativa à utilização de viaturas de turismo para efeitos da alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do Código do IVA.

II. Em caso de autoliquidação precedida de reclamação graciosa, o erro torna-se imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira com o indeferimento desta, sendo os juros indemnizatórios devidos a partir dessa data.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Victor Calvete (Árbitro Presidente), Vasco António Branco Guimarães e Joana Trincão Marques (Árbitros Adjuntos), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa ("CAAD") para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 28 de abril de 2026, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

1. **A..., S.A.**, titular do número de identificação de pessoa coletiva ("NIPC") ..., com sede no ..., Lisboa (doravante, a "**Requerente**"), veio, nos termos e para os efeitos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, 6.º, n.º 2, e 10.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (doravante, "**RJAT**"), em conjugação com o artigo 99.º, alínea a), e o artigo 102.º, n.º 1,

ambos do Código de Procedimento e de Processo Tributário (doravante, "**CPPT**"), requerer a constituição do tribunal arbitral coletivo, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, a "**Requerida**" ou "**AT**"), tendo em vista a declaração de ilegalidade com a consequente anulação parcial das autoliquidações de Imposto sobre o Valor Acrescentado (doravante, "**IVA**"), relativas aos períodos mensais de tributação de março, abril, maio, junho, julho, agosto, outubro, novembro e dezembro de 2024, no montante total de € 542.388,42 liquidado em excesso, e bem assim a condenação da Requerida à restituição à Requerente do valor do IVA pago em excesso, acrescido do pagamento de juros indemnizatórios.

2. De acordo com os artigos 5.º, n.º 3, alínea a), e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT, o Conselho Deontológico do CAAD designou como árbitros os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

3. O Tribunal Arbitral foi constituído no CAAD, em 28 de abril de 2026, conforme comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD.

4. Notificada para o efeito, a Requerida apresentou a sua resposta em 3 de junho de 2026, tendo igualmente remetido o processo administrativo.

5. Em 19 de agosto de 2026, o Tribunal Arbitral proferiu despacho a dispensar a realização da reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT e a notificar as partes para, querendo, apresentarem alegações escritas, direito que a Requerida exerceu no dia 2 de setembro de 2026 e a Requerente no dia 4 de setembro de 2026.

II. SÍNTESE DA POSIÇÃO DAS PARTES

6. Para fundamentar a sua posição, a Requerente invocou, em suma, o seguinte:

- A B..., S.A. ("B...") cede-lhe espaços/lugares de estacionamento no ..., em Lisboa, e, em menor número, no C..., em Ponta Delgada (destinados única e exclusivamente ao estacionamento de viaturas dos membros das tripulações enquanto exercem funções a bordo das aeronaves), mediante remuneração mensal sujeita a IVA;

- Por ter seguido o entendimento da AT, não deduziu esse IVA nas declarações periódicas de março a dezembro de 2024 (exceto setembro), entregando imposto em excesso no montante de € 542.388,42;

- A cedência de lugares de estacionamento não é uma "*despesa de transportes e viagens de negócios*" (cf. alínea c) do n.º 1 do artigo 21.º do Código do IVA), uma vez que transporte e viagem pressupõem uma ação dinâmica de deslocação, ao passo que o estacionamento respeita ao mero lugar onde a viatura se encontra parada, ligado ao local de exercício da atividade;

- Tais despesas também não são "*despesas de utilização de viaturas*" que respeitam ao estrito funcionamento ou uso de uma viatura determinada (cf. alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do Código do IVA);

- O CAAD já reconheceu o direito à dedução da Requerente, noutros períodos de tributação, nos processos n.ºs 97/2022-T, 477/2023-T, 1142/2024-T, 1143/2024-T e 1144/2024-T, tendo por referência o acórdão do Tribunal Central Administrativo ("TCA") Sul de 05.11.2020, proferido no processo n.º 2500/10.5BELRS;

- As exclusões do direito à dedução são de interpretação estrita e as despesas em causa constituem custos gerais da sua atividade sujeita a imposto.

7. Por sua vez, a Requerida respondeu apenas por impugnação, nos seguintes termos:

- As despesas em questão enquadram-se na alínea c) do n.º 1 do artigo 21.º do Código do IVA, porquanto o estacionamento é inerente à utilização de transporte próprio pelos trabalhadores nas deslocações entre a residência e o local de trabalho, invocando, entre outros, os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo ("STA") de 10.11.1999 (processo n.º 020365) e de 21.06.2000 (processo n.º 024252) e o acórdão do TCA Sul de 13.11.2025 (processo n.º 1299/08.0BESNT);

- Subsidiariamente, as despesas enquadrar-se-iam também na alínea a) do mesmo preceito, invocando o acórdão do TCA Sul de 11.12.2025 (processo n.º 1448/10.8BELRS), proferido sobre factualidade relativa a tripulantes de companhia aérea;

- O acórdão do TCA Sul de 05.11.2020 não é aplicável, por respeitar a estacionamento no edifício-sede utilizado indiscriminadamente por funcionários, clientes e fornecedores;

- O artigo 21.º do Código do IVA não consagra uma presunção ilidível, mas uma exclusão coberta pela cláusula de *standstill*, como decidido no Acórdão Uniformizador de Jurisprudência do STA n.º 6/2025;

- A Requerente não provou o montante peticionado, tendo junto apenas quatro faturas exemplificativas, sem a totalidade das faturas nem os extratos contabilísticos, em violação do ónus que lhe incumbe nos termos do artigo 74.º da Lei Geral Tributária ("LGT");

- A existirem, os juros indemnizatórios só seriam devidos a partir da decisão de indeferimento da reclamação graciosa.

III. SANEAMENTO

8. O Tribunal Arbitral coletivo foi regularmente constituído e é materialmente competente para apreciar o pedido, que foi tempestivamente apresentado nos termos do previsto nos artigos 5.º e 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT. As partes gozam de personalidade e de capacidade judiciárias, têm legitimidade e estão regularmente representadas, em conformidade com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT, e dos artigos 1.º, 2.º e 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março. O processo arbitral não enferma de nulidades.

IV. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

9. Analisada a prova produzida nos presentes autos, com relevo para a decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:

a) A Requerente é uma pessoa coletiva residente em Portugal (cf. Doc. n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, doravante "PPA");

b) A Requerente é sujeito passivo de IVA, enquadrada no regime normal de periodicidade mensal, registada com a atividade principal de «Transporte Aéreo de Passageiros» (Classificação Portuguesa de Atividades Económicas ("CAE") 51100) e as atividades secundárias de reparação e manutenção de aeronaves,

formação profissional e transporte aéreo de mercadorias (cf. Doc. n.º 1 junto com o PPA);

c) A B... é a concessionária do serviço público aeroportuário e entidade gestora, entre outros, dos aeroportos de Lisboa, Porto, Faro e Ponta Delgada, que cede à Requerente espaços/lugares de estacionamento no ..., em Lisboa, e no C..., em Ponta Delgada, destinados aos membros das tripulações das aeronaves por si exploradas (comandantes, copilotos, comissários e demais tripulantes), para estacionamento das respetivas viaturas enquanto se encontram a exercer funções a bordo (cf. Doc. n.º 8 junto com o PPA; facto não impugnado e expressamente aceite pela AT nos pontos 14 e 77 da Informação n.º ...-DJT/2025 e nos artigos 7.º e 32.º da resposta);

d) No âmbito da sua atividade, a B... aprovou o Regulamento n.º 386/2019, publicado no Diário da República, 2.ª série, n.º 83, de 30 de abril de 2019, que regula a utilização dos parques de estacionamento no perímetro aeroportuário (cf. Doc. n.º 8 junto com o PPA);

e) Para o que releva, nos termos do Regulamento n.º 386/2019 (cf. Doc. n.º 8 junto com o PPA):

   i) *«utente staff»* é a pessoa singular com vínculo laboral ou análogo a empresa que preste serviços nos aeroportos *«e que aí tenha o respetivo local de trabalho»* (cf. artigo 1.º, n.º 1, alínea n));

   ii) a avença é a forma de pagamento antecipado da taxa de estacionamento de um veículo identificado através da matrícula (cf. artigo 1.º, n.º 1, alínea c));

   iii) a avença garante o acesso ao parque para o qual foi atribuída, mas não confere direito a um lugar reservado (cf. artigo 13.º, n.º 2, alínea a));

   iv) o cartão de avença do utente staff *«apenas pode ser utilizado durante a prestação de trabalho pelo utente, de acordo com o respetivo horário de trabalho»* (cf. artigo 15.º, n.º 8); e

   v) o cartão é pessoal e intransmissível e pode ser cancelado se utilizado por terceiro ou para fim diverso (cf. artigo 15.º, n.º 9);

f) Pela cedência dos espaços/lugares de estacionamento, a B... fatura à Requerente uma remuneração periódica, com liquidação de IVA à taxa normal (23% em Lisboa; 16% na Região Autónoma dos Açores) (cf. Doc. n.º 9 junto com o PPA);

g) Em concreto, entre março (inclusive) e dezembro de 2024 (inclusive), a B... faturou à Requerente as remunerações devidas por esta enquanto contrapartida dos serviços de cedência de espaços/lugares de estacionamento de viaturas prestados à Requerente, tendo a B... liquidado o respetivo IVA no total de € 542.388,42 (cf. Doc. n.º 9 junto com o PPA), nos seguintes termos:

Período	Valor do IVA incorrido pela Requerente na aquisição dos serviços de cedência de espaços / lugares de estacionamentos de viaturas
Abril de 2024	96 159,67 €
Maio de 2024	48 635,89 €
Junho de 2024	39 109,68 €
Julho de 2024	9 568,74 €
Agosto de 2024	78 017,22 €
Outubro de 2024	169 955,69 €
Novembro de 2024	55 083,41 €
Dezembro de 2024	45 858,11 €
Total	**542 388,42 €**

h) As declarações periódicas de IVA dos períodos de março a dezembro de 2024 foram entregues pela Requerente dentro do prazo legal, não tendo sido promovida a dedução referente às despesas com os espaços/lugares de estacionamento (cf. Docs. n.ºs 3 a 7 juntos com o PPA);

i) Em 15.09.2025, a Requerente apresentou reclamação graciosa das autoliquidações dos períodos de março a dezembro de 2024, à qual foi atribuído o n.º ...2025..., solicitando o reembolso do montante de € 542.388,42, alegando ter deduzido menos IVA do que o devido (cf. Doc. n.º 2 junto com o PPA);

j) Por despacho de 31.10.2025, concordante com a Informação n.º ...-DJT/2025, foi determinada a notificação da Requerente para audição prévia sobre o projeto de indeferimento, concretizada pelo Ofício n.º .../2025, de 03.11.2025, enviado por carta registada (cf. processo administrativo, fls. 420-437 e 453);

k) A Requerente optou por não exercer esse direito (cf. processo administrativo);

l) Por despacho de 27.11.2025 do Diretor Adjunto da Unidade dos Grandes Contribuintes, proferido por delegação de competências, a reclamação graciosa foi indeferida, com fundamento na Informação n.º ...-DJT/2025, na qual se concluiu que o IVA em causa não é dedutível por se enquadrar na alínea c) do n.º 1 do artigo 21.º do Código do IVA e que a Requerente não comprovou o montante reclamado (cf. Doc. n.º 1 junto com o PPA; processo administrativo, fls. 438, 441-454);

m) A decisão de indeferimento foi notificada à Requerente pelo Ofício n.º .../2025, de 28.11.2025, enviado por carta registada (cf. Doc. n.º 1 junto com o PPA).

A.2. Factos dados como não provados

10. Não existem factos relevantes para a decisão que não tenham sido considerados provados.

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

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

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

13. Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º, n.º 7, do CPPT, a prova documental e o Processo Administrativo juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

14. Relativamente aos montantes de IVA em discussão nos autos, embora a Requerida tenha invocado que *"a prova apresentada pela Requerente (...) é manifestamente insuficiente"* (cf. artigo 131.º da Resposta da AT), a verdade é que os valores indicados pela Requerente não foram especificamente contestados, nem foram apresentados elementos que os contradigam.

15. Considera a AT quanto a este ponto, que depende de prova a produzir pelas faturas, é apenas se *"(...) está provado que as despesas em causa foram incorridas com a finalidade específica, única e exclusiva de servir os interesses comerciais e de negócio da Requerente, e assim o seu IVA é dedutível nos termos dos artigos 19.º e 20.º do CIVA?"* (cf. artigo 20.º da Resposta da AT). Ou seja, as faturas são relevadas não para apurar os montantes a deduzir, mas apenas para identificar o serviço em questão de forma a determinar se existe alguma exclusão do direito à dedução que seja aplicável.

16. Sucede que essa não é uma questão de facto, mas antes uma questão jurídica, na medida em que o Regulamento n.º 386/2019 (cf. Doc. n.º 8 junto com o PPA), incide sobre esta matéria e é claro quanto às regras de utilização dos parques de estacionamento em causa.

17. Assim, os exemplos de faturas juntos pela Requerente como Documento n.º 9, conjugados com o quadro discriminativo apresentado, constituem elementos suficientes para formar a convicção do Tribunal quanto aos montantes em questão. Até porque as despesas com espaços/lugares de estacionamento são despesas recorrentes, com carácter habitual, sendo plausível a sua necessidade para o desenvolvimento da atividade da Requerente.

18. Aliás, ficou claro que os lugares de estacionamento em questão são destinados aos membros das tripulações (v.g. comandantes, copilotos, comissários e demais tripulantes) das aeronaves da Requerente e que para a atividade da Requerente, é crucial que tais pessoas estejam no seu posto a horas. Quem use viatura própria (aparentemente uma grande parte dos trabalhadores, atentos os valores em causa) e queira estacionar perto do aeroporto de Lisboa sem a segurança de ter a expectativa de um local para estacionar poderia ver tal expectativa frustrada e ficar impossibilitado de desempenhar a sua atividade ou, pelo menos, de a desempenhar com consideráveis atrasos pelo transtorno de conseguir estacionamento. No setor da aviação, este transtorno para os trabalhadores da Requerente volver-se-ia em atrasos dos voos, com custos potencialmente superiores (incluindo reputacionais) para a Requerente.

19. Faz todo o sentido, portanto, que o negócio da Requerente a obrigue a adquirir tais serviços, nos montantes indicados.

20. Não se deram como provadas nem não provadas as alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas,

insuscetíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

V. DO DIREITO

21. A questão *decidenda* é saber se as despesas com cedência de lugares de estacionamento no perímetro aeroportuário, exclusivamente afetas a membros de tripulação em funções de voo, integram o conceito de "despesas de transportes e viagens de negócios" e/ou o conceito de "despesas de utilização de viaturas", para efeitos das exclusões ao direito à dedução previstas nas alíneas c) e a) do n.º 1 do artigo 21.º do Código do IVA.
Vejamos,

a) Enquadramento do direito à dedução do IVA

22. O direito à dedução é uma das traves-mestras do IVA e essencial condição da sua neutralidade.

23. Nos termos dos artigos 167.º e 168.º da Diretiva 2006/112/CE («Diretiva IVA») e dos artigos 19.º e 20.º do Código do IVA, o sujeito passivo pode deduzir o imposto suportado em bens e serviços utilizados para os fins das suas operações tributadas.

24. Isto vale também para os custos que integram as suas despesas gerais e que, enquanto tais, mantêm uma relação direta e imediata com o conjunto da sua atividade económica (cf. acórdãos do Tribunal de Justiça da União Europeia ("TJUE") SKF, de 29-10-2009, processo C-29/08, e Ryanair, de 17-10-2018, processo C-249/17).

25. O STA tem entendido que "[o] *direito à dedução do IVA encontra-se dependente do preenchimento de dois requisitos: que o imposto tenha incidido sobre qualquer uma das operações descritas no artigo 20.º do CIVA (...); que a dedução pretendida não se mostre excluída por o imposto se encontrar contido em qualquer uma das despesas identificadas no artigo 21.º do mesmo Código*" (acórdão do STA de 03.02.2021, processo n.º 0353/11.5BECTB).

26. No caso *sub judice*, não está em causa determinar se a atividade da Requerente – transporte aéreo de passageiros e de carga – confere direito à dedução, nem que as despesas em causa se destinam a essa atividade. Isso é pacífico, estando ambas as partes de acordo.

27. O que se discute é saber se as despesas com os espaços/lugares de estacionamento estão abrangidas por alguma das exclusões do n.º 1 do artigo 21.º do Código do IVA.

28. Ora, as exclusões previstas no artigo 21.º do Código do IVA correspondem à transposição do segundo parágrafo do artigo 176.º da Diretiva IVA (anteriormente, artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Diretiva).

29. E, tal como tem sido sublinhado na jurisprudência nacional, as referidas exclusões do direito à dedução visam obstar à dedução do imposto suportado com bens ou serviços não essenciais à atividade produtiva ou facilmente desviáveis para consumos particulares, não empresariais ou profissionais, constituindo, no fundo, uma norma especial antiabuso em sede de IVA (cf. Acórdãos do TCA Sul de 10.07.2014, processo n.º 07558/14, e de 04.06.2015, processo n.º 06391/13).

30. Esta interpretação encontra igualmente respaldo na doutrina, que reconhece que as restrições do direito à dedução se reportam a bens ou serviços *«cujo carácter os torna nada essenciais à actividade produtiva ou facilmente desviáveis para consumos particulares»* (cf. EMANUEL VIDAL LIMA, Código do IVA Comentado e Anotado, 9.ª ed., Porto Editora, 2003, anotação ao artigo 21.º). No mesmo sentido, MÁRIO ALBERTO ALEXANDRE associa a exclusão das despesas de transporte e viagens de negócios à intenção de impedir a dedução do imposto quando aquelas sejam «*realizadas em fins não estritamente necessários à actividade dos sujeitos passivos ou utilizadas em fins particulares*» (cf. «Imposto sobre o Valor Acrescentado: Exclusões e Limitações do Direito à Dedução», Ciência e Técnica Fiscal, n.º 350, 1988).

31. A mesma finalidade anti abuso é reconhecida pela AT que na decisão final de indeferimento da reclamação graciosa refere que *"Este artigo visa, 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"* (cf. p. 41 do Doc. n.º 1 junto com o PPA). E também que *«O fundamento de tais exclusões do direito à dedução*

(...) dizerem respeito a IVA suportado nos "inputs" em relação aos quais se configura difícil, ou mesmo impossível, controlar da sua bondade, visando-se, pela via da exclusão, obstar à dedução do imposto suportado como bens ou serviços não essenciais à atividade produtiva ou facilmente desviáveis para consumos particulares, não empresariais/profissionais. (...) o legislador (...) procurou evitar as dificuldades que surgiriam na administração do imposto devido ao contencioso que inevitavelmente se iria gerar sobre esta matéria, consagrando na citada norma legal um conjunto de bens e serviços excluídos do direito à dedução, independentemente da sua utilização» (cf. p. 57 e 58 do Doc. n.º 1 junto com o PPA).

32. Ora, sendo as exclusões previstas no artigo 21.º do Código do IVA derrogações ao princípio geral do direito à dedução — enquanto expressão do princípio da neutralidade do IVA —, a sua interpretação deve ser estrita.

33. Foi esse o entendimento afirmado pelo TJUE no Acórdão Metropol e Stadler, de 8 de janeiro de 2002, processo C-409/99, e posteriormente acolhido pela jurisprudência nacional.

34. A mesma exigência de interpretação estrita é reconhecida pela doutrina nacional, que tem salientado o carácter excecional das normas de exclusão e a sua função derrogatória do princípio da neutralidade do IVA. Neste sentido, SÉRGIO VASQUES sublinha que as normas da Diretiva relativas às exclusões «*possuem carácter excepcional no contexto do sistema IVA, derrogando o princípio da neutralidade, pelo que devem ser sempre objecto de interpretação estrita*» (cf. SÉRGIO VASQUES, O Imposto sobre o Valor Acrescentado, Almedina, 2015, pp. 346-347).

35. Assim, as regras previstas nas alíneas a) e c) do n.º 1 do artigo 21.º do Código do IVA devem ser interpretadas de forma restritiva, sendo a regra geral a da dedução dos custos incorridos no âmbito da atividade.

b) A alínea c) do n.º 1 do artigo 21.º do Código do IVA

36. A alínea c) do n.º 1 do artigo 21.º do Código do IVA exclui do direito à dedução o imposto contido nas «*despesas de transportes e viagens de negócios do sujeito passivo do imposto e do seu pessoal, incluindo as portagens*».

37. De acordo com a jurisprudência tributária, esta alínea c) abrange duas realidades distintas: por um lado, as despesas de transporte do pessoal, incluindo as deslocações de e para o local de trabalho; por outro, as despesas relativas a viagens de negócios. O que significa que o IVA suportado por uma empresa com o transporte gratuito do seu pessoal, de e para o local de trabalho, não é dedutível (cf. Acórdão do STA de 10.11.1999, processo n.º 020365).

38. No mesmo sentido, o STA tem entendido que a mesma alínea c) exclui, em regra, do direito à dedução, o IVA suportado por um sujeito passivo com a aquisição de serviços de transporte destinados à deslocação dos seus trabalhadores entre as respetivas residências e as instalações da empresa (cf. Acórdão do STA de 21.06.2000, processo n.º 024252).

39. Todavia, esta jurisprudência qualifica como despesa de transporte a aquisição de um serviço de deslocação de pessoas: transporte coletivo, bilhetes ou aluguer de autocarros.

40. A referência expressa às portagens na referida norma confirma esta leitura: o legislador sentiu necessidade de incluir na norma um custo que acompanha o trajeto e que só existe em razão desse trajeto. Não fez o mesmo relativamente às despesas de estacionamento, motivo pelo qual se considera que as despesas de estacionamento não são excluídas do direito à dedução.

41. A Requerida invoca, contudo, os acórdãos do TCA Sul de 13.11.2025, processo n.º 1299/08.0BESNT, e de 11.12.2025, processo n.º 1448/10.8BELRS, e o Acórdão Uniformizador do STA n.º 6/2025.

42. Todavia, no caso dos acórdãos do TCA Sul, estava em causa uma situação em que os estacionamentos serviam genericamente para permitir a deslocação dos trabalhadores da residência para o local de trabalho, ou em que os lugares podiam ser utilizados fora do contexto estritamente funcional.

43. No presente caso, os lugares de estacionamento estão localizados no ...— que é simultaneamente a sede da Requerente e o local a partir do qual se executa a sua atividade económica principal —, bem como no C... em Ponta Delgada – local a partir do qual a Requerente também indiscutivelmente exerce a sua atividade –, e destinam-se exclusiva e comprovadamente a permitir que os membros das tripulações estacionem as suas viaturas durante os períodos em que se encontram a exercer funções a bordo das aeronaves.

44. Assim, uma vez que a factualidade dos presentes autos é materialmente distinta daquela subjacente à jurisprudência referida pela AT, as despesas em apreço subsumem-se no conceito de despesa relacionada com o local de exercício da atividade, e não no conceito de despesa de transporte.

45. Efetivamente, a distinção entre estas duas situações é analisada na Decisão Arbitral proferida no processo n.º 97/2022-T, e reiteradamente confirmada nos processos subsequentes relativos à mesma Requerente, processos n.ºs 477/2023-T, 1142/2024-T, 1143/2024-T e 1144/2024-T, com os quais se concorda e para os quais se remete.

46. Efetivamente, as referidas decisões arbitrais acolheram este critério de distinção, relevando o facto de os lugares de estacionamento se situarem no edifício-sede do sujeito passivo, bem como em locais onde a atividade é desenvolvida, e, por isso, as despesas inerentes à sua manutenção serem dedutíveis. Em suma, as despesas de estacionamento conexas com o local de sede e de exercício da atividade são, por natureza, despesas com o local em que se desenvolve a atividade económica tributada. Diferentemente, as despesas de estacionamento incorridas no âmbito de deslocações e viagens do sujeito passivo e do seu pessoal devem enquadrar-se no conceito de transporte.

47. Neste contexto, tem sido pacificamente reconhecido que as despesas relativas a lugares de estacionamento situados no perímetro em que o sujeito passivo tem a sua sede e a partir do qual exerce a sua atividade de transporte aéreo constituem despesas relacionadas com o local de exercício da atividade, e não despesas de transporte ou de viagem.

48. Aliás, esta interpretação é a que melhor respeita a letra da alínea c) do n.º 1 do artigo 21.º do Código do IVA e o princípio da interpretação estrita das exclusões do direito à dedução, *supra* referido.

49. Com efeito, a norma exclui apenas as despesas de transportes e viagens de negócios, incluindo as portagens; mas não exclui, em termos gerais, todas as despesas que possam apresentar uma relação meramente indireta ou funcional com uma deslocação.

50. A mesma conclusão é reforçada pelo próprio Regulamento da B..., que define o «utente staff» como a pessoa que trabalha numa empresa prestadora de serviços no aeroporto e que aí tem o respetivo local de trabalho.

51. Além disso, o Regulamento limita a utilização da avença staff ao horário de trabalho e prevê o seu cancelamento em caso de utilização para finalidade diversa.

52. Ora, o risco que justifica a exclusão do direito à dedução — o desvio para consumo privado de uma despesa cuja utilização seja difícil de controlar — não se verifica neste caso.

53. Os lugares estão funcionalmente associados ao local e ao período de exercício da atividade profissional, não sendo possível a sua utilização para deslocações privadas ou viagens ocasionais.

c) A alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do Código do IVA

54. Não sendo aplicável a exclusão de dedução constante da alínea c) do n.º 1 do artigo 21.º do Código do IVA, questiona-se se será aplicável a alínea a) do mesmo artigo.

55. Esta norma exclui do direito à dedução o imposto contido nas despesas relativas à *"(...) aquisição, fabrico ou importação, locação, utilização, transformação e reparação de viaturas de turismo, barcos de recreio, helicópteros, aviões, motos e motociclos (...)"*.

56. É evidente que apenas estão expressamente excluídas do direito à dedução despesas associadas a bens concretamente identificáveis, cuja qualificação — designadamente como viatura de turismo — condiciona a própria aplicação da exclusão.

57. Assim, o que releva para determinar a aplicação desta alínea é a qualificação concreta do veículo e a sua subsunção ao conceito legal de viatura de turismo. É esse, designadamente, o enquadramento do acórdão do TCA Sul de 10.07.2014, processo n.º 07558/14.

58. Na mesma linha, F. PINTO FERNANDES e J. CARDOSO DOS SANTOS, na anotação à alínea a) do artigo 21.º, distinguem as despesas relacionadas com veículos de turismo das despesas respeitantes a veículos que não tenham essa natureza, incluindo, a propósito destes últimos, referências à aquisição, locação, utilização, reparação e estacionamento:

59. *"O conceito de viatura de turismo, para este efeito, é dado pela mesma alínea a) (...). Os veículos destinados ao transporte de mercadorias, tipo fogão ou caixa aberta, com 2 ou 3 lugares, estão, pois, excluídos da classificação de viaturas de turismo, pelo que lhes não é aplicável a referida alínea a), dando direito a dedução o imposto suportado com as despesas de aquisição, locação, utilização, reparação, estacionamento, ferramentas, etc."* (cf. F. PINTO FERNANDES e J. CARDOSO DOS SANTOS, Código do Imposto sobre o

Valor Acrescentado anotado e comentado, 2.ª edição, Rei dos Livros, 1989, p. 623; sublinhado nosso).

60. Esta leitura confirma que, na lógica da alínea a), o estacionamento apenas poderia relevar enquanto encargo associado a uma viatura concreta e identificada, cuja natureza e utilização estivessem previamente determinadas, o que não sucede nos presentes autos.

61. As despesas em causa não respeitam a viaturas pertencentes à Requerente, nem à aquisição, locação, utilização, transformação ou reparação de veículos por esta efetuadas. Correspondem, antes, ao preço pago pelo direito de acesso dos tripulantes a parques situados no perímetro aeroportuário, para estacionamento de viaturas que não pertencem à Requerente e relativamente às quais não consta dos autos qualquer elemento que permita qualificá-las como viaturas de turismo.

62. É certo que, nos termos do Regulamento aplicável, a avença se encontra associada a uma viatura identificada pela respetiva matrícula. Essa identificação, contudo, constitui apenas um mecanismo de controlo do acesso ao parque, não alterando a natureza do serviço adquirido, que continua a consistir na disponibilização de acesso a um espaço físico destinado ao estacionamento.

63. Além disso, a avença não confere sequer o direito a um lugar determinado ou reservado. Não está, portanto, em causa a utilização de uma viatura pela Requerente, no sentido pressuposto pela alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do Código do IVA.

64. Reitere-se que o serviço adquirido é o acesso a uma infraestrutura de estacionamento, e não a utilização, pelo sujeito passivo, de uma viatura concreta abrangida pelo âmbito objetivo daquela disposição.

65. Aliás, é reconhecido pela própria AT, na decisão da reclamação graciosa, que o estacionamento das viaturas dos colaboradores não se qualifica como encargo relativo à utilização das viaturas.

66. Sem prejuízo disso, refira-se que o acórdão do TCA Sul de 11.12.2025, processo n.º 1448/10.8BELRS, deve ser considerado à luz da factualidade e da configuração jurídica nele apreciadas, não sendo passível de extrapolação para os presentes autos por se tratar de situações distintas.

67. Aqui, não está em causa uma despesa suportada pela Requerente com a utilização de viaturas por si detidas, utilizadas ou disponibilizadas. Está em causa, diversamente, a aquisição de um serviço autónomo de acesso a espaços de estacionamento, destinado a viaturas de terceiros e sem qualquer identificação da respetiva natureza para efeitos da alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do Código do IVA.

68. Também o acórdão do TCA Norte de 08.07.2021, processo n.º 01509/05.5BEPRT, embora proferido no âmbito distinto das tributações autónomas em Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas ("IRC"), acolhe uma distinção entre os encargos-tipo relacionados com viaturas e os encargos com portagens e estacionamento, afastando estes últimos da categoria de encargos diretamente respeitantes à utilização de veículos. Esta distinção é útil no plano conceptual: o estacionamento não se confunde necessariamente com a utilização da viatura, devendo a sua qualificação depender do objeto efetivo da despesa e da relação concreta que mantenha com o veículo.

d) Conclusão

69. Em face do exposto, as despesas em causa não estão abrangidas pela alínea c) nem pela alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do Código do IVA.

70. A dedutibilidade do IVA nelas suportado deverá, consequentemente, ser aferida nos termos gerais dos artigos 19.º e 20.º do Código do IVA, sem prejuízo da verificação dos demais pressupostos formais e materiais do direito à dedução.

71. Verificados esses pressupostos, as autoliquidações enfermam, na parte correspondente, de erro sobre os pressupostos de direito, sendo ilegais, pelo que se julga o pedido procedente.

72. Os demais vícios invocados ficam, assim, de conhecimento prejudicado.

e) Do Reenvio Prejudicial

73. Subsidiariamente, a Requerente requereu o reenvio prejudicial para o TJUE quanto à aceção do artigo 168.º, alínea a), e do artigo 176.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, *«(...) no sentido de que se opõem a que uma legislação de um Estado-Membro, que se encontrava em vigor na data da adesão deste à União Europeia, referente a uma norma legalmente consagrada de exclusão do direito à dedução do IVA*

incorrido em "despesas de transportes e viagens de negócios do sujeito passivo do imposto e do seu pessoal, incluindo as portagens", seja interpretada no sentido que abrange igualmente despesas de estacionamento».

74. Como bem explicado na decisão arbitral de 17 de fevereiro de 2025, proferida no processo n.º 999/2024-T, que por facilidade aqui se reproduz com as devidas adaptações, em conformidade com as conclusões do Acórdão Schwarze (cf. Proc. 16/65, de 1 de dezembro de 1965), o reenvio prejudicial é *"um instrumento de cooperação judiciária (...) pelo qual um juiz nacional e o juiz comunitário são chamados, no âmbito das competências próprias, a contribuir para uma decisão que assegure a aplicação uniforme do Direito Comunitário no conjunto dos estados membros".*

75. De acordo com as Recomendações à atenção dos órgãos jurisdicionais nacionais, relativas à apresentação de processos prejudiciais (cf. 2012/C 338/01, Jornal Oficial da União Europeia C 338/1, de 6.11.2012), *"O reenvio prejudicial é um mecanismo fundamental do direito da União Europeia, que tem por finalidade fornecer aos órgãos jurisdicionais dos Estados-Membros o meio de assegurar uma interpretação e uma aplicação uniformes deste direito em toda a União."*

76. É doutrina oficial do TJUE, a partir do Acórdão *Cilfit* (cf. Proc. 283/81, de 6 de outubro de 1982), que a *obrigação* de suscitar a questão prejudicial de interpretação *pode ser dispensada* quando:

i) a questão não for necessária, nem pertinente para o julgamento do litígio principal;

ii) o Tribunal de Justiça já se tiver pronunciado de *forma firme* sobre a questão a reenviar, ou quando já exista jurisprudência sua *consolidada* sobre a mesma;

iii) o juiz nacional não tenha dúvidas razoáveis quanto à solução a dar à questão de Direito da União, por o sentido da norma em causa ser claro e evidente.

77. Ora, é nosso entendimento que se verifica no caso *sub judice* o preenchimento destas condições.

78. Por esse motivo, concluiu o Tribunal Arbitral que a questão a resolver não carece de esclarecimento, não permanecendo dúvidas sobre a exata interpretação das normas ora em apreço, não se verificando no caso concreto os pressupostos de reenvio para o TJUE.

VI. JUROS INDEMNIZATÓRIOS

79. Como consequência da anulação parcial das autoliquidações, a Requerente tem direito à restituição do imposto pago em excesso, por força da obrigação de reconstituição da situação que existiria se a ilegalidade não tivesse sido cometida (cf. artigo 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e artigo 100.º da LGT).

80. No que concerne ao pedido de juros indemnizatórios, importa ter presente o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, que prevê que *"É devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário"*.

81. O regime substantivo dos juros indemnizatórios é regulado no artigo 43.º da LGT, que estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

Artigo 43.º

Pagamento indevido da prestação tributária

1 – 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.

2 – Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.

3. São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias:

a) Quando não seja cumprido o prazo legal de restituição oficiosa dos tributos;

b) Em caso de anulação do acto tributário por iniciativa da administração tributária, a partir do 30.º dia posterior à decisão, sem que tenha sido processada a nota de crédito;

c) Quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar 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.

4. A taxa dos juros indemnizatórios é igual à taxa dos juros compensatórios.

5. No período que decorre entre a data do termo do prazo de execução espontânea de decisão judicial transitada em julgado e a data da emissão da nota de crédito, relativamente ao imposto que deveria ter sido restituído por decisão judicial transitada em julgado, são devidos juros de mora a uma taxa equivalente ao dobro da taxa dos juros de mora definida na lei geral para as dívidas ao Estado e outras entidades públicas.

82. O n.º 1 do artigo 43.º da LGT reconhece o direito a juros indemnizatórios quando, em processo de reclamação graciosa ou impugnação judicial, se determine que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

83. O Pleno do Supremo Tribunal Administrativo uniformizou jurisprudência, especificamente para os casos de reclamação graciosa de atos de autoliquidação, no acórdão de 26.11.2025, processo n.º 088/25.1BALSB, nos seguintes termos:

"I - Deduzida pelo sujeito passivo reclamação graciosa do acto de autoliquidação e vindo o acto a ser anulado (total ou parcialmente) em impugnação judicial (ou pedido de anulação arbitral) do indeferimento daquela reclamação, os juros indemnizatórios que sejam devidos são-nos desde a data desse indeferimento expresso ou, se o prazo de decisão não for respeitado, desde a data em que se formou o indeferimento tácito, e não desde a data do pagamento da quantia liquidada [cfr. artigo 43.º, n.ºs 1 e 3, alínea c), da LGT].

II - Isto porque a partir do momento da decisão de indeferimento, efectiva ou presumida, a imputabilidade do erro se transferiu para a AT (passando a constitui um erro dos serviços), a determinar o pagamento por esta ao sujeito passivo de juros indemnizatórios sobre o montante indevidamente pago."

84. Tratando-se de jurisprudência uniformizada, deve seguir-se o seu entendimento. Em consequência, conclui-se que a Requerente tem direito a juros indemnizatórios a partir do indeferimento da reclamação graciosa, ocorrido em 27 de novembro de 2025.

85. Em face do exposto, os juros indemnizatórios são devidos sobre o valor a reembolsar, desde 28 de novembro de 2025 — data imediatamente subsequente ao indeferimento da reclamação graciosa — e até integral reembolso à Requerente, à taxa legal supletiva, nos termos conjugados dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de abril.

VII. DA DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

1- julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade dos atos de autoliquidação de IVA dos períodos de março a dezembro de 2024, com exceção de setembro de 2024, anulando-os parcialmente no montante de € 542.388,42, com as demais consequências legais;
2- julgar procedente o pedido de juros indemnizatórios, a calcular desde 28 de novembro de 2025; e
3- condenar a Requerida nas custas do processo.

VIII. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 542.388,42 nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

IX. CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 8.262,00 nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do mencionado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 19 de outubro de 2026

Os Árbitros,

(Víctor Calvete)

(Vasco António Branco Guimarães)

(Joana Trincão Marques)