CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 791/2025-T

Tema: Despesas Dedutíveis em IVA – Empresa de construção civil

DECISÃO ARBITRAL

A árbitra Maria Alexandra Mesquita, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD para formar Tribunal Arbitral Singular, constituído em 10 de novembro de 2025, decide o seguinte:

I. da Matéria

1. A... Unipessoal, Lda, NIPC ..., com sede na ... nº..., ..., ..., ...-... Lisboa, notificada do Projeto de Relatório de Inspeção Tributária, resultante de uma ação inspetiva externa desenvolvida pelos Serviços de Inspeção Tributária, vem nos termos do artigo 102º, número 1 e 2 e 103.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário e do artigo 2º, número 1, alínea a) e artigo 10º do Decreto-lei 10/2011 de 20 de janeiro, apresentar Pedido de Pronúncia Arbitral (PPA) cujo prazo para apresentação da impugnação judicial contra os atos que lesam os interesses legítimos dos contribuintes é de 3 meses a contar da data de pagamento das liquidações oficiosas em IVA, no montante de 15 444,70€.

2. Assim, tendo em conta que Requerente foi notificada para pagamento deste montante em IVA a 28 de março de 2025, o prazo para pagamento voluntário terminava em 15 de maio de 2025 e o prazo de 90 dias para apresentação do pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, contado nos termos do artigo 20.º, n.º 1, do CPPT e do artigo 279.º do Código Civil, terminaria em 13 de agosto de 2025.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

3. Uma vez que esse termo ocorreu durante as férias judiciais, transferiu-se para o primeiro dia útil subsequente, isto é, para 1 de setembro de 2025. Tendo o presente pedido de pronúncia arbitral sido apresentado nessa data, conclui-se pela sua tempestividade.

4. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral apresentado pela Requerente em 1 de setembro de 2025, foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente comunicado à Requerida, que foi do mesmo notificada em 3 de setembro de 2025.

5. Em 21 de outubro de 2025, foram as Partes devidamente notificadas da designação da árbitra singular, não tendo esta recusado tal designação, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

6. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 10 de novembro de 2025.

7. Considerando a diversidade e a interligação dos fundamentos invocados pela Requerente neste PPA, este Tribunal Arbitral Singular procederá à respetiva exposição individualizada, segundo as diferentes categorias de despesas identificadas pela Requerente.

8. Por seu turno, a posição da Requerida, assente na fundamentação constante do Relatório de Inspeção Tributária, será considerada na medida em que se relacione com os fundamentos de ilegalidade invocados pela Requerente, mantendo-se a apreciação do Tribunal circunscrita às questões suscitadas no PPA. Tal não prejudica a aplicação do direito que o tribunal arbitral singular considere adequado aos factos alegados, nos termos do artigo 5.º, n.º 3, do CPC, aplicável por força do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, procedendo-se ao respetivo enquadramento exclusivamente à luz do regime jurídico do CIVA.

9. Atendendo à diversidade das questões invocadas pela Requerente no presente PPA, este Tribunal Arbitral Singular procederá à sua exposição e apreciação individualizadas, por referência às diferentes categorias de despesas por aquela identificadas, explicitando, em cada caso, as razões que sustentam o entendimento adotado pelo tribunal arbitral.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

10. O pedido de pronúncia arbitral visa a anulação das várias liquidações oficiosas em IVA e a liquidação dos respetivos juros, motivadas por correções feitas pelos Serviços de Inspeção da AT, em 2024, no sentido da não aceitação de determinados gastos fiscais, no decurso da inspeção efetuada pela Requerida AT ao ano contabilístico da Requerente de 2022.

11. Sucede, porém, alega a Requerente que, in casu, os encargos aqui em causa tiveram um fim exclusivamente empresarial e constam dos objetivos estatutários da Requerente.

12. Trata-se, afirma, de uma ação que se insere num contencioso relativamente vasto, relacionado com o tema da dedutibilidade de custos, agora referidos por gastos, nos termos do artigo 20.º do Código do IVA, isto é, tratam-se de operações que conferem direito à dedução.

13. Sendo a Requerente uma empresa cuja atividade se prende com a prestação de serviços de construção civil, nomeadamente, preparação de locais para construção, contemplando a movimentação de terras com máquinas pesadas e fornecimento de materiais, pedras e lancis para o sector público e privado, acresce, e afirma que tem o seu estaleiro em ..., no concelho de..., onde dispõe das maquinarias apropriadas ao desenvolvimento do seu trabalho que se espalha por obras de norte a sul do país, necessitando, por essa razão, de deslocar funcionários para trabalhar nas suas obras e, complementarmente, custear todas as despesas com a deslocação para os locais de trabalho e, ou, a estadia destes nas obras que se prolongam no tempo, sendo certo que toda a logística e escolha de locais para as refeições são da inteira responsabilidade da Requerente , tendo dado como exemplo, as obras de grande dimensão, entre outras, as aqui a sindicar, as obras de terraplanagem do porto de Sines.

14.A Requerente foi notificada de uma liquidação oficiosa em IVA, no montante de **15. 444,70€,** que compreende o IVA e juros, sendo estes últimos, res\do de um processo instaurado à ora Requerente, e, entretanto, suspenso, referente ao ano de 2022, cuja inspeção ocorreu no ano de 2024.

Com os seguintes gastos e juros:

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

N. Liquidação	MÊS	VALOR	Processo executivo
2025	Fevereiro	208,99 €	
2025	Março	1 178,68 €	
2025	Março - Juros	127,22 €	
2025	Abril	796,45 €	
2025	Abril - Juros	83,17 €	
2025	Julho	285,04 €	
2025	Julho - Juros	26,88 €	
2025	Agosto	954,41 €	
2025	Agosto - Juros	87,64 €	
2025	Outubro	332,73 €	
2025	Outubro - Juros	26,61 €	
2025	Novembro	145,34 €	
2025	Dezembro	10 384,67 €	2025
2025	Dezembro - Juros	806,87 €	2025
TOTAL		**15 444,70 €**	

Questões Prévias

a). Este tribunal arbitral entende seguir de perto para a solução do que agora está em juízo na avaliação dos gastos dedutíveis em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado, IVA, de acordo com a jurisprudência do Tribunal Central Administrativo Sul, processo 807/19.5BEALM de 14 de julho de 2022, que refere:

O princípio do conhecimento oficioso do direito permite ao juiz inteira liberdade na qualificação dos factos, desde que não altere a causa de pedir, podendo embora ir buscar regras diferentes daquelas que as partes invocaram, atribuir às regras invocadas pelas partes sentido diferente do que estas lhe deram e fazer derivar das regras de que as partes se serviram efeitos e consequências diversas das que estas tiraram.

b) Transcreve-se, o mais sucintamente possível, sem prejudicar a exposição da Requerente A... o Pedido de Pronúncia Arbitral (PPA), no que se segue:

A Liquidação Adicional em crise é integralmente motivada no Relatório / Correções dessa inspeção, tendo-se aí concluído que houve encargos deduzidos pela Autora nos termos do artigo 20.º do Código do IVA que deveriam ser acrescidos ao resultado, em IRC, (acrescentamos nós) por a sua dedução não dever ser aceite.

c) Este tribunal arbitral irá concentrar-se na correção do IVA, considerado deduzido indevidamente pela Requerida AT pela Requerente, identificando, despesa por despesa e confrontada a descrição e os montantes apresentados pela Requerente e tendo sempre que se mostre necessário a prova produzida em sede de inquirição, ou, sempre que necessário chamar à colação a posição da Requerida AT.

d) As questões aqui suscitadas serão avaliadas apenas à luz das normas do CIVA, ainda que a argumentação apresentada contenha por vezes, referências ao regime do IRC.

e) Tal enquadramento encontra fundamento no artigo 5.º, n.º 3, do Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente por força do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, respeitados os limites do PPA.

f) Atendendo à multiplicidade dos factos controvertidos, a apreciação do litígio será organizada por categorias das despesas, tal como apresentadas pela Requerente com os necessários ajustamentos de natureza jurídica.

g) Em cada rubrica, serão identificados os factos relevantes impugnados, apresentados pela Requerente, e, desde logo, dados como factos como provados ou não provados, com a respetiva fundamentação, (do Litígio) seguindo-se, de imediato, a correspondente apreciação jurídica do Tribunal Arbitral (do Direito), nos termos dos artigos 123.º, n.ºs 1 e 2 do CPPT e artigo 607.º, n.º 4, do CPC, aplicáveis ao processo por força do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), e n.º 2 do RJAT.

h) Para o devido enquadramento, o objeto social da Requerente concerne *à "Prestação de serviços com máquinas de aterros, desaterros, terraplanagens, demolição e preparação dos locais de construção. Aluguer de máquinas destinados à construção civil e agricultura.*

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Construção civil nomeadamente construção de muros. Prestação de serviços agrícolas e de limpeza de estradas, pinhais, matas, florestas, terrenos e caminhos agrícolas e florestais e outros espaços."

h) Feita esta distinção na apreciação dos factos a reproduzir, para o que interessa, será, entre outras aplicada a jurisprudência do arbitral CAAD e outra jurisprudência que se mostrar útil e que com este processo apresentem similitudes em sede de IVA ao abrigo, tendencialmente do artigo 21.º do CIVA.

i) É nesse âmbito que se deve entender a nova redação introduzida pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, com efeitos desde 1 de janeiro de 2014, que, no n.º 1, passou a dispor que *"para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC".*

Como se esclarece no Relatório Final da Comissão para a Reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, à data de 30 de junho de 2013, a nova redação visou implementar um maior grau de certeza na aplicação concreta dos critérios de dedutibilidade, passando a consagrar como princípio geral que são dedutíveis os gastos relacionados com atividade do sujeito passivo por este incorridos ou suportados, reforçando a ideia de que basta a conexão com a atividade empresarial, independentemente da efetiva contribuição para os rendimentos sujeitos a imposto.

j) No entanto, ainda se dirá que será uma ferramenta fundamental na avaliação deste processo, o estatuído pelo n. º1 do artigo 74.º da Lei Geral Tributária, no que concerne ao ónus da prova transcrevendo uma pequena parte da doutrina de Saldanha Sanches sobre esta matéria:

Havendo dúvida sobre a necessidade de uma certa despesa, cabe ao sujeito passivo colaborar com a Administração Tributária fornecendo todos os elementos que permitam esclarecer a situação tributária.

Nem seria exigível que fosse a Administração a demonstrar que os custos não têm uma correlação direta com obtenção dos proveitos quando só o contribuinte é que está em condições

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

de facultar os documentos ou prestar as informações que possam afastar a situação de incerteza quanto à ligação da despesa com a atividade da empresa.

(cfr. SALDANHA SANCHES, Manual de Direito Fiscal, 3.ª edição, Coimbra, pág. 389).

k) Nos pontos 21 e 28 do Pedido de Pronúncia Arbitral (PPA), consta a delimitação dos factos a sindicar, pela Requerente, que transcrevemos:

21) *Sucede que, in casu, está em causa um encargo com um fim exclusivamente empresarial e que tem na sua origem os objetivos estatutários da Autora.*

22) Efetivamente, o encargo cuja dedutibilidade a AT impediu resulta (imagine-se!) de pagamentos de estadias, refeições e despesas de deslocação aos funcionários deslocados da autora, ou da compra de comida para almoços convívios ou ainda do pagamento de compensação de deslocação em carros próprios.

23) Constate-se ser a Autora uma empresa cuja atividade se prende com a prestação de serviço de construção civil, nomeadamente preparação de locais para construção, contemplando a movimentação de terras com máquinas pesadas e fornecimento de materiais, pedras e lancis para o sector público e privado,

24) Acresce que a autora tem no seu estaleiro em ... no concelho de ..., onde dispõe das máquinas de movimentação de terras, realizando obras de norte a sul do país,

25) Necessitando de deslocar funcionários para trabalhar nas obras e de custear todas as despesas com a deslocação destes,

26) Sendo todas as despesas com os funcionários deslocados essenciais para a prossecução dos fins da autora, uma vez que não pode laborar sem funcionários e não pode ter lucro sem ter obras em todo o país.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

27) Sucede que, e apesar de não haver dúvidas da necessidade das despesas incorridas–, a verdade é que nunca poderia caber à AT «realizar um juízo de mérito sobre uma certa opção empresarial».

III. Dos factos provados e não provados e da respetiva apreciação jurídica

Do Litígio e do Direito

Despesas não documentadas

15. Alega a Requerente que a AT classificou como despesas não documentadas, uma longa lista de gastos dedutíveis, em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), *por não ter sido possível apresentar os documentos originais.*

16. No que respeita às despesas com deslocações e estadias em Sines, uma vez que esta questão foi tratada em sede de inquirição, foi referido, *pois tratou-se de uma obra de grande dimensão*

e com deslocações fixas e não fixas por parte dos trabalhadores para aquela obra, que se projetou no tempo e com situações diferenciadas.

Assim e na sequência do alegado pela Requerente no seu Pedido de Pronúncia Arbitral (PPA):

17. A AT não aceitou a dedução do IVA relativo a gastos dos colaboradores cujas faturas simplificadas não apresentavam NIF, pelo que,

18. Não aceitou as faturas relativas à aquisição **de alimentos e bebidas (lanche**s) destinadas aos funcionários que permanecem ao serviço da Requerente para além do horário normal do trabalhado, que podem somar, por vezes, na sua totalidade, cerca de 12 horas de trabalho por dia.

19. A tabela tem montantes de **€ 0,32, €7,00, € 4,90 até € 188,00.**

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

20. Tendo a Requerente confirmado que estas faturas não têm leitura legível, mas que se encontram em arquivo na sua contabilidade (em branco) referindo que a entidade Requerida poderia ter localizado estas despesas no e-fatura, e não o fez.

21. Desde já se refere que o ónus da prova nos termos do n.º 1 do artigo 74.º da Lei Geral Tributária recai sobre quem o invoca, e que este ónus da prova, cabia e cabe à Requerente.

22. Alega, em sua defesa a Requerente, ainda sobre esta questão, o facto de terem passado dois anos após a data da emissão das faturas simplificadas, e a leitura das mesmas ter-se tornado ilegível pelo que não é possível verificar o NIF e o montante das mesmas. A verdade é que,

23. A identificação dos trabalhadores e as datas do consumo não constituem, por si mesmas, menções obrigatórias das faturas simplificadas. Podem, contudo, relevar para demonstrar a afetação das despesas à atividade da empresa. No entanto,

24. O artigo 40.º, n.º 2, do IVA exige, designadamente, a identificação dos bens e o NIF do adquirente quando este seja o sujeito passivo, como é o caso.

25. Mais uma vez se invoca o n.º 1 do artigo 74.º da LGT que o ónus da prova recai sobre quem os invoque. Pelo que caberia à Requerente demonstrar os pressupostos materiais e formais do direito à dedução do IVA, *mesmo quando os montantes de cada fatura são muitas vezes montantes irrisórios, referentes a alimentos, combustíveis ou refeições que incluem pequeno-almoço e estadia pelo* ***valor € 40,*** *conforme também alega a Requerente*.

26. A efetiva aquisição dos bens ou serviços pela empresa, a sua afetação a operações que conferem direito à dedução exige a existência de faturas emitidas na forma legal, em nome do sujeito passivo, aqui a Requerente, e na sua posse, nos termos dos artigos 19.º n.º 1, alínea a), n.ºs 2, alínea a) e n.º 6, pelo que não ficou demonstrado, quanto às despesas em apreciação, o preenchimento dos pressupostos do direito à dedução.

27. A mera referência ao registo no *e-fatura* por parte da Requerente, desacompanhada da indicação de montantes e NIF, mesmo que de montantes irrisórios, sem identificação das

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

concretas aquisições em *a alimentos, combustíveis ou refeições que incluem pequeno-almoço e estadia pelo* ***valor € 40*** dos trabalhadores, não foi demonstrado pela Requerente, pelo que não podem ser consideradas como despesas dedutíveis por este tribunal arbitral.

28. Assim sendo, mantém este tribunal arbitral singular a impossibilidade de dedução do IVA nestas despesas, tal como entendido pela Requerida AT. E mais:

29. No processo 262/2023-T do CAAD, numa situação idêntica, transcrevemos: *Existe compatibilidade quanto à necessidade de prova da utilização produtiva dos bens. Porém, numa afirmação mais direta refere: a avaliação indireta (e-fatura) não constitui mecanismo obrigatório para reconstruir um direito à dedução que o sujeito passivo não demonstrou documentalmente*.

30. Pelo que se dá nesta parte do Pedido de Pronúncia Arbitral, PPA, estas despesas como não documentadas, **como facto não provado pela Requerente**, nos termos dos artigos os artigos 123.º, n.ºs 1 e 2 do CPPT e 607.º, n.º 4, do CPC, aplicáveis por força do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) e n.º 2.º do RJAT.

31. Alega ainda a Requerente a este e outros propósitos, que o facto de se tratar de uma empresa familiar, *a sua gestão é simples e de algum amadorismo, mas no cumprimento da lei*.

32. Na medida em que não foi possível inquirir uma ou as duas contabilistas indicadas para estarem presentes na inquirição no CAAD, em Lisboa, ficamos sem a compreensão do que se poderá tratar *do grau de amadorismo*, pois tais contabilistas melhor classificariam a sua menção *a tal argumentação da gestão da empresa, quando a própria Requerente se descreve na página 6 do PPA, como uma grande empresa que realiza obras de norte a sul do país.*

33. Por último, chamando à colação o TJUE, que no processo *Vãdan,* C-664/2016, aí se refere, o seguinte: *Na dedução ordinária podem relevar outros elementos objetivos, mas o sujeito passivo continua obrigado a provar a operação e o montante do IVA, não bastando documentos ilegíveis ou uma mera estimativa.*

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

33. Pelo exposto, este Tribunal Arbitral **não reconhece** o direito à dedução do IVA suportado nas despesas em apreciação, mantendo-se neste segmento do PPA, a correção efetuada pela Requerida AT.

34. O montante de **18.371,61 €,** identificado em IRC, corresponde ao valor global das despesas não documentadas e não ao montante do IVA cuja dedução se discute.

35. Pelo que se deixou dito nesta parte de despesas não documentadas, este tribunal dá como facto não provado pela Requerente, nos termos dos artigos os artigos 123.º, n.º 2, do CPPT e 607.º, n.º 4, do CPC, aplicáveis por força do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) e n.º 2.º do RJAT, a acautelar em sede de execução de sentença.

No que respeita às despesas com deslocações e estadias, a AT não aceitou a dedução do IVA relativo ao alojamento e às refeições dos colaboradores durante a estadia na obra.

Embora sendo uma despesa documentada, a Requerente descreve esta situação no âmbito das Despesas não Documentadas

36. *Por questões de ordem prática e ainda antes que se inicie uma obra nova é a Requerente quem tem o ónus de encontrar estadia para os colaboradores (alojamento) e locais onde se possam alimentar (alimentação), e porque ficam alocados a essa obra, fora de ..., pelo que é a Requerente quem suporta todos estes custos.* Nesta circunstância:

37. Por outro lado foi colocado em causa pela Requerida AT, o custo com o arrendamento de **imóveis e alojamento em hotel e restaurantes** para os trabalhadores deslocados.

38. Há a possibilidade de se estabelecer uma relação entre estas despesas e as obras da autora, fora da ..., a obra de Sines é o exemplo, pelo que, em primeiro lugar, não restam dúvidas a este tribunal arbitral que as mesmas foram incorridas no âmbito da atividade da empresa e foram essenciais à mesma.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

39. Assim, as despesas **que se encontram documentadas,** são as despesas referentes a hotéis, Alega a Requerente, nesta parte, justificando-se que,

40. Quando se inicia uma nova obra, é a autora que trata de assegurar e negociar as estadias e as refeições dos colaboradores que ficam alocados a essa obra, pelo que não sendo paga uma ajuda de custo, tal com sugerido pelo Contrato Coletivo de Trabalho, é esta despesa suportada pela Requerente em prol do bem-estar dos trabalhadores, tratando-se de montantes razoáveis pelo que deverá ser aceite o montante de **€ 21.863,21 em IRC** *a ser anulado e não acrescido ao lucro tributável,* isto é, dedutível em sede de IVA.

41. Confirmou ainda, na decorrência da inquirição e em sede de alegações que no ano de 2022 a Autora, na obra em Sines, chegou a ter 20 pessoas alojadas naquele local, o que tem correspondência com as faturas que se encontram justificadas na contabilidade, referentes ao período de estadia e aos dias das refeições.

42. A Requerida AT desconsiderou a **despesa da Requerente no Restaurante ...,** que tem na descrição: **alojamento** de 25 funcionários, com a data entre 8-11-22 e 24-11-2022, no valor de duas faturas de **€ 875,00 cada** fatura que não foram aceites com o argumento, *de não titularem despesas de bens afetos à atividade.*

43. Em sede de audição das testemunhas foi referido que as despesas de restaurantes, talhos e estadias, estão sim afetos à atividade da sociedade, uma vez que a Autora tem a obrigação legal de assegurar o bem estar dos funcionários deslocados, que inclui, estadia e refeições ao longo do dia *e não é possível realizar trabalhos pesados, e manter os funcionários motivados, sem garantir as condições mínimas de água e lanches ao longo do dia*. As testemunhas ouvidas foram perentórias na clarificação da importância de assegurar estas condições aos colaboradores.

44. O ponto decisivo é a consideração do alojamento dos trabalhadores em quartos disponibilizados por um Restaurante.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

45. Este tribunal arbitral, não entende diferentemente se estão num imóvel alugado mobilado, ou num quarto mobilado, ou num andar do referido Restaurante ... para pernoitarem.

46. O IVA nesta despesa correspondente a um montante global em **IRC de 1.650 €**

47. Se se dividir este valor por 16 dias e dividir o valor encontrado por dia por 25 trabalhadores temos um gasto de quatro euros e trinta e oito cêntimos por cada dia de trabalhador. **Arrendamento de imóveis em restaurantes**.

47. Embora não sendo necessário para a classificação desta despesa apurar o montante por trabalhador, este tribunal reconhece a legitimidade deste custo, nos termos da exclusão da alínea b) do n.º 2 do artigo 21.º do CIVA, uma vez que este artigo não estabelece um critério monetário para esta ou outra solução de pernoita.

48.Falta agora a este tribunal arbitral densificar o que considera *que o fornecimento ao pessoal, pelo próprio sujeito passivo, em «cantinas, economatos, dormitórios e similares»,* que é o aqui está em causa, quer se tratando de dormitório ou similar para que aponta o artigo IVA mencionado.

49. Supremo Tribunal Administrativo

Processo: 01137/06, sumário.

I - *É pressuposto do direito à dedução do IVA que os bens e serviços estejam diretamente relacionados com o exercício da atividades dos contribuintes.*

II - Exclui-se, por isso, do direito à dedução o imposto contido nas despesas referidas no n.º1 do artigo 21.º do CIVA, ou seja, nas despesas que não tenham carácter estritamente profissional, tais como despesas sumptuárias, recreativas ou de representação.

III - Não se verificará, contudo, nos termos da alínea b) do n.º 2 deste preceito a exclusão do direito à dedução no caso de despesas relativas a fornecimento ao pessoal da empresa, pelo

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

próprio sujeito passivo, de alojamento, refeições, alimentação e bebidas, em cantinas, economatos, dormitórios e similares.

IV - Uma construção, designada como "casa do caseiro", que é utilizada pelos trabalhadores da recorrente para aí pernoitarem e confecionarem as suas refeições, não sendo propriamente uma cantina ou um dormitório, não pode deixar de ser, para efeitos da previsão da alínea b) do n.º 2 do artigo 21.º do CIVA, pelo menos considerada um espaço similar, na medida em que, possuindo cozinha, quartos e casa de banho, é utilizada com essas funcionalidades.

V - O imposto relativo a tal construção não está, por isso, excluído do direito à dedução, consagrado no n.º 1 do artigo 20.º do CIVA.

50. A situação em apreciação é comparável à decidida pelo STA, atendendo à utilização dos espaços como instalações similares a dormitórios, através das quais a Requerente assegurou o alojamento dos seus trabalhadores deslocados. Assim, enquadrando-se esta despesa documentada, na alínea b) do n.º 2 do artigo 21.º do CIVA, não se verificando a exclusão do direito à dedução e reconhecendo-se este tribunal arbitral o direito à dedução do IVA, suportado nas despesas referentes ao Restaurante ... .

Pelo que se dá nesta parte do PPA, **como facto provado**, nos termos dos artigos os artigos 123.º, n.º 2, do CPPT e 607.º, n.º 4, do CPC, aplicáveis por força do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) e n.º 2.º do RJAT.

Despesas com alimentação ao fim de semana, sábado, em ..., na área da sede da empresa, em trabalho suplementar não remunerado, para limpeza das ferramentas usadas durante a semana nas obras da construtora, no montante de 275,00 €.

51. As despesas aqui em causa referem-se a consumo de bens como talho, pão, vinho e supermercado para este final do dia de sábado (o referido em sede de inquirição), em sede de convívio, em cantina, de alguns dos trabalhadores de todas as obras da Requente.

52. Trata-se de convívios entre os trabalhadores da construtora, em fim de semana*, após a limpeza do material que foi utilizado nas obras da Requerente durante a semana.*

53. A Requerente alega **que as despesas realizadas em talhos, supermercados e estabelecimentos de venda de pão e bebidas** respeitam, maioritariamente, a estes convívios, designadamente almoços aos sábados destinados a fomentar o espírito de equipa e o bom ambiente laboral, *após a limpeza da maquinaria utilizada nas obras da Requerente*.

54. Sustenta que não lhe foi dada oportunidade, durante a inspeção, de esclarecer a natureza e o contexto destas despesas, nem de produzir a prova testemunhal requerida, tendo posteriormente apresentado fotografias dos eventos (sublinhado nosso).

55. Situação que foi abordada em sede de inquirição, e que nesta sede ficou provado existir, de facto, o trabalho ao fim de semana, para repor a limpeza dos objetos e máquinas utilizadas durante a semana e que após essas limpezas são organizados convívios entre os funcionários que não ultrapassam seis, dez ou quinze, trabalhadores, na cantina da sociedade em ... e apenas, numa ocasião*, é referido pelo encarregado da obra, cerca de vinte, na esfera do convívio após esses trabalhos.*

56. Estando este controvertido almoço, após o trabalho aos sábados da parte da manhã, sem ser considerado trabalho suplementar, o trabalho de limpeza de maquinaria e dos instrumentos de trabalho, constitui uma despesa que é suportada pela Requerente em prol da sua atividade de construção civil.

57. No Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, de 30 de junho de 2013, a nova redação visou implementar um maior grau de certeza na aplicação concreta dos critérios de dedutibilidade, passando a consagrar como princípio geral que são dedutíveis os gastos relacionados com atividade do sujeito passivo por este incorrido ou suportado, reforçando a ideia de que basta a conexão com a atividade empresarial, independentemente da efetiva contribuição para os rendimentos sujeitos a imposto.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

58. Havendo dúvida sobre a necessidade de uma certa despesa, cabe ao sujeito passivo colaborar com a Administração Tributária fornecendo todos os elementos que permitam esclarecer a situação tributária.

59. *Nem seria exigível que fosse a Administração a demonstrar que os custos não têm uma correlação direta com obtenção dos proveitos quando só o contribuinte é que está em condições de facultar os documentos ou prestar as informações que possam afastar a situação de incerteza quanto à ligação da despesa com a atividade da empresa.*

(cfr. SALDANHA SANCHES, Manual de Direito Fiscal, 3.ª edição, Coimbra, pág. 389)

60. O IVA suportado com esta despesa está previsto com a atividade da empresa nos termos para que aponta o artigo 21.º, n.º 2, alínea b), do CIVA, **pelo que fica provado o trabalho ao sábado, em prol da empresa, seguido de refeição, pelo que se considera este facto, como provado, nos termos dos artigos os artigos 123.º, n.º 2, do CPPT e 607.º, n.º 4, do CPC, aplicáveis por força do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) e n.º 2.º do RJAT.**

Festejos de Verão e de Natal aos seus trabalhadores

61. Ficou provado em sede de inquirição a existência, de facto, de festejos de Verão e de Natal com o objetivo de criar espírito de equipa e implementar a motivação entre os trabalhadores e respetivas famílias.

61. Refere a Requerente a este propósito um acórdão do TCA Sul de 20 de abril de 2023, no processo 1194/08.2BELRS: *Sucede que o referido acórdão apreciou a dedutibilidade de despesas na determinação do lucro tributável em IRC, à luz do artigo 23.º do respetivo Código, na redação aplicável ao exercício aí controvertido. O reconhecimento dessa finalidade empresarial não determina, por si só, a dedutibilidade do IVA suportado nas mesmas despesas, sujeita a pressupostos e exclusões próprios.*

60. Com efeito, ainda que se reconheça que os festejos de Natal e de Verão contribuem para a motivação dos trabalhadores e para o fortalecimento das relações entre estes, as despesas de

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

alimentação, bebidas e receção encontram-se abrangidas pela exclusão do direito à dedução prevista no artigo 21.º, n.º 1, alínea d), do CIVA.

61. A invocação daquela finalidade não basta para preencher qualquer das exceções previstas no n.º 2 do mesmo artigo.

62. Não estando demonstrada uma exceção legal a essa exclusão, mantém-se a correção efetuada pela AT quanto ao IVA suportado com estas despesas**, pelo que se considera este facto como não provado nos termos do artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e 607.º, n.º 4, do CPC, aplicáveis por força do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) e n.º 2.º do RJAT.**

63. Para justificar a correção da AT, com a qual este tribunal arbitral concorda, cita-se a propósito, a jurisprudência do CAAD, processo 771/2020-T:

Somente as situações previstas no n.º 2 do artigo 21.º do CIVA permitem afastar, ainda que parcialmente, a exclusão do direito à dedução do imposto contido nas despesas elencadas no n.º 1 do mesmo artigo. O que não é o caso.

Ofertas de Natal aos seus clientes

64. Quanto às ofertas de Natal aos seus clientes, a Requerente sustenta ainda que não lhe foi permitido identificar os respetivos destinatários e esclarecer o contexto em que foram efetuadas. Refere:

«A indispensabilidade de um custo é um conceito que reclama um preenchimento casuístico, em resultado de uma análise de perspetiva económica-empresarial, na perceção de uma relação de causalidade económica entre a assunção de um encargo e a sua realização no interesse da empresa, atento o objeto societário do ente comercial em causa, sendo vedadas à AT atuações que coloquem em crise o princípio da liberdade de gestão e de autonomia da vontade do sujeito passivo».

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

«No mesmo entendimento, um custo será aceite fiscalmente desde que, num juízo reportado ao momento em que foi efetuado, seja adequado à estrutura produtiva da empresa e à obtenção de lucros e a AT apenas pode desconsiderar como custos fiscais os que não se inscrevem no âmbito da atividade do contribuinte e foram contraídos, não no interesse deste, mas para a prossecução de objetivos alheios».

64. Desde já se esclarece que, embora a Requerente alegue não lhe ter sido dada oportunidade, no procedimento inspetivo ou em sede de audiência prévia, para identificar os destinatários das ofertas de Natal e discriminar os respetivos valores, poderia e deveria ter apresentado esses elementos e juntos no pedido de pronúncia arbitral.

65. Não se encontrando demonstrados os factos necessários ao reconhecimento do direito à dedução do IVA suportado nas referidas ofertas, cujo ónus da prova incumbe à Requerente.

66. Para além de que não alega a Requerente um montante quantificado como despesa, uma vez que a prova dos factos lhe pertencia nos termos do n.º 1 do artigo 74.º da LGT, pelo que improcede a sua pretensão também nesta parte. **Pelo que se dá como facto não provado** quer junto da AT, quer durante a inquirição, quer no PPA, nos termos articulados entre os artigos artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e 607.º, n.º 4, do CPC, aplicáveis por força do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) e n.º 2.º do RJAT

Compra de árvores que se destinaram a colocar no jardim das instalações da Requerente no montante global de 534,00 € (despesa documentada)

67) No que respeita à aquisição das árvores, no valor de €534,00, importa esclarecer que o direito à dedução do IVA não pressupõe necessariamente a demonstração de que cada bem adquirido contribuiu diretamente para uma concreta operação tributada. No entanto,

68. Conforme resulta do acórdão do TJUE de 22 de outubro de 2015, Sveda, processo C-126/14, n.os 28 e 29, *esse direito pode igualmente verificar-se quando a despesa integra os gastos gerais do sujeito passivo e constitui, nessa qualidade, um elemento do preço dos bens*

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

fornecidos ou dos serviços prestados, apresentando uma relação direta e imediata com o conjunto da sua atividade económica (sublinhado nosso).

69. Pelo que não se mostra provado o facto de que a aquisição de árvores destinadas ao jardim das instalações do estaleiro, sendo, no entanto, obrigatória a sua inscrição na rubrica de despesas gerais da empresa, relacionada com o embelezamento das instalações da Requerente. Pelo que não fica demonstrada a sua afetação à atividade tributada da Requerente**. Facto não provado**.

Dedução de gasóleo a 50% nas viaturas usadas pelos trabalhadores

70. Relativamente ao IVA suportado na aquisição de gasóleo utilizado nas viaturas particulares pelos trabalhadores na sua atividade pessoal e familiar, as testemunhas Eng. B... e Encarregado C.. confirmaram, em sede de inquirição, que a Requerente A..., reembolsa os próprios depoentes e outros trabalhadores nas despesas de combustível mediante a entrega das respetivas faturas.

71. Esclareceram que alguns desses trabalhadores, embora afetos a obras fora da sua área de residência, regressavam diariamente a casa por razões familiares e parentais, realizando as deslocações entre a residência e o local de trabalho nas referidas viaturas. A obra de Sines foi o exemplo mais referido nos depoimentos.

72. Ainda em sede de inquirição, conforme transcrito nas alegações da Requerente as testemunhas esclareceram que os trabalhadores utilizavam quer viaturas próprias, quer viaturas pertencentes a familiares próximos, explicando, desse modo, as discrepâncias anteriormente identificadas quanto à respetiva titularidade das viaturas utilizadas em nome diferente da identidade do trabalhador da Requerente.

73. A Requerente afirma existirem na sua contabilidade mapas dos quilómetros percorridos pelos trabalhadores a que se reportam as despesas de combustível em apreciação, não tendo, contudo, procedido à sua junção aos autos.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

74. Para a justificação deste pagamento citam as cláusula 27.º e 28.º do Contrato Coletivo de Trabalho da Construção Civil, publicado no BTE nº 37, volume 88, páginas 3193-3359 de 8/10/2021:

Os trabalhadores com local de trabalho não fixo têm direito, nos termos a acordar com o empregador, no momento da admissão ou posteriormente a esta, ao pagamento das seguintes despesas diretamente impostas pelo exercício da atividade:

a) *Despesas com transporte;*

b) ***Despesas com alimentação****;*

c) ***Despesas de alojamento****.*

1) *As despesas com alimentação e alojamento poderão ser custeadas através da atribuição de ajudas de custo, nos termos e com os condicionalismos previstos na lei.*

75. Segundo a Requerente, pelo menos a estes trabalhadores que se deslocam diariamente até à sua residência e volta no dia seguinte para o lugar de trabalho, a empresa suporta as despesas de transporte em *viatura própria,* gasóleo, uma vez que estes prescindem da despesa com o alojamento e com, pelo menos, o valor dos gastos nos jantares, nos termos do CCT acima mencionado.

76.Sobre esta matéria citamos, ainda, o processo CAAD 605/2022-T, identificando o acórdão do TJUE, Fillibeck, onde se reconhece expressamente, que o transporte entre o domicílio e o local de trabalho satisfaz, em princípio, *necessidades privadas dos trabalhadores*.

77. **Facto provado em sede de direito** que carece, por parte da Requerente juntar, em sede de execução da sentença junto da Requerida AT, a justificação contabilística e quantitativa a reclamar.

Dedução de IVA: gasóleo a 100%

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

76. Relativamente ao gasto de gasóleo adquirido para utilização pela própria empresa no montante contabilizado de 991.790,02 €, apresentou esta um gasto no montante de 735.812,00€, ou seja diferente do valor inicial contabilizado, o que poderá justificar-se pelos combustíveis em inventário no final do período. Situação acolhida pela Requerida AT.

77. Avaliado o mapa fornecido pelo Requerida AT, dispõe esta que: *Verificamos que se encontram identificados os veículos e/ou máquinas e respetivos abastecimentos. Contudo verificamos que nestes gastos contabilizados foi deduzido IVA a 100%.*

78. A Requerida AT considerou que parte do imposto deduzido a 100% encontra-se nos consumos de veículos ligeiros de mercadorias, assim como de ligeiros de passageiros, referente aos quais o IVA suportado na aquisição de gasóleo, apenas é dedutível em 50%, de acordo com o estipulado no artigo 21.º n° 1, alínea b) do CIVA.

79. Situação que se encontra contestada pela Requerida AT, nos seguintes termos:

"A A... dispõe de depósitos de combustíveis, nos quais são abastecidos os seus veículos. De forma a poder ser possível a verificação do gasto em combustíveis - gasóleo para veículos e máquinas no período de 2022, que ascendeu a €991.790,02, contabilizado na conta 62421123.

80. A Requerida AT notificou A Requerente, via CTT, para apresentar: *«Descriminação dos abastecimentos efetuados, por mês do consumo e por viatura ou máquina (Matricula/Chassi e Marca)», ao que a Requerente respondeu apresentando um mapa global (anual) dos consumos por veiculo, com os respetivos quilómetros (Km) e/ou Horas Máquina (Hm) e litros de combustível consumido, cujo somatório ascende a* ***€735.812,00,*** *ou seja, diferente do valor contabilizado, o que poderá justificar-se pelos combustíveis em inventário no final do período.»*

81. *Avaliado os mapas fornecidos pela Requerente, refere a Requerida AT que, verificaram que se encontravam identificados os veículos e/ou máquinas e respetivos abastecimentos. Contudo, verificamos que nestes gastos contabilizados foi deduzido o IVA a 100%.*

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

81. *Situação que as despesas com veículos ligeiros de mercadorias e ligeiros de passageiros beneficiam apenas a 50%.*

81.a) *.Acresce, ainda, que na contabilidade da empresa estão também contabilizados gastos com combustíveis efetuados em bombas de combustível de terceiros, maioritariamente, nos arredores da sede do sujeito passivo, sem que sejam identificados os veículos na fatura, através da matrícula.*

Desta forma não é possível validar se os gastos com combustíveis respeitam a bens do ativo fixo do sujeito passivo ou utilizados no âmbito da atividade empresarial do sujeito passivo.

82. Em sede de inquirição foi afirmado pelo gerente da empresa que a A... tem esses dois tipos de viaturas: pesadas de mercadorias, para transporte de maquinaria pesada e bidons de gasóleo e as segundas, viaturas mistas, utilizadas no transporte de trabalhadores e, na respetiva caixa aberta, de ferramentas de menor peso.

84. Quanto às viaturas de transporte de ferramentas e trabalhadores, *viaturas mistas* em caixa aberta, não constitui, por si só, fundamento para a dedução integral de IVA suportado na aquisição de gasóleo. Para esse efeito é necessário demonstrar o enquadramento das viaturas numa das categorias previstas nas subalíneas da disposição do CIVA, nos termos da alínea b) do n.º1 do artigo 21.º do CIVA.

85. Não tendo a Requerente demonstrado esse enquadramento a dedução manter-se-á limitada aos 50% nos termos aceite pela Requerida AT.

87. De salientar que o princípio da neutralidade fiscal não é um alçapão de justificações para o contribuinte, antes pelo contrário: Citando novamente o processo C-664/16 de 21 de novembro de 2018, acórdão *Vãdan* do TJUE, transcrevemos: *A neutralidade (fiscal) pode impedir a recusa da dedução por determinadas insuficiências formais quando os requisitos materiais estejam demonstrados. E, não dispensa o sujeito passivo de provar que preenche os requisitos para beneficiar da dedução.*

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

88. Isto é, não dispensa o sujeito passivo de provar os requisitos formais, pelo que não estando provados tais requisitos, mantém-se a correção impugnada neste segmento, pela aplicação da alínea b) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, com IVA a 50%, uma vez que o ónus da prova recaía sobre a Requerente e mão o fez. Pelo que aos veículos ligeiros de mercadorias e de trabalhadores, é aplicável o gasóleo a 50%. Restando para o restante, veículos pesados, o IVA a 100%.

89. Facto não provado pela Requerente: Não se provou o enquadramento das viaturas mistas em apreciação numa das categorias que permitem a dedução integral previstas nas subalíneas da alínea b) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA. Situação que será remetida para execução de sentença, a fim de a Requerente colaborar com a Requerida AT, distinguindo nos documentos que afetou a totalidade a 100%, provando a distinção entre veículos pesados e os gastos neles contidos e os veículos ligeiros de mercadorias e passageiros, viaturas mistas, que ficam sujeitas ao IVA a 50%, de acordo com a norma acima referida. **Facto a provar em sede de execução de sentença, sob pena de se assim não for provado, será a totalidade deste gasóleo taxado a 50% da despesa em causa. Facto a provar, junto da Requerida AT, nos termos descritos**.

Consumo de combustíveis cujos documentos de suporte não identificam a matricula, e gasóleo abastecido numa estação fora da empresa

Consumo de combustíveis cujos documentos de suporte não identificam a matricula

90. Alega ainda a Requerente que na sequência da correção proposta no ponto V.1.6, do RIT, relativa a despesas com combustíveis cujos documentos de suporte não identificam a matricula dos veículos, e que por esse facto não fica demonstrado que se referem a abastecimentos de veículos do sujeito passivo, ou que os gastos respetivos contribuíram para a atividade empresarial do sujeito passivo, não é dedutível o imposto mencionado nos mesmos, nos termos dos art.º 19º e 20º do CIVA.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

91. Esta situação irá ser apreciada em sede de direito com a situação que se segue uma vez que o que aqui está em apreciação é a falta de matricula, quer das viaturas ligeiras mistas de passageiros e mercadorias, quer das viaturas pesadas de mercadorias.

Dedução do IVA: Gasóleo abastecido numa estação fora da empresa – falta de matricula

92. Esta situação, adianta a Requerente, que o gasóleo abastecido numa estação de *gasóleo fora da empresa pode beneficiar da dedução a 50% ou a 100%,* conforme ao veículo ou máquina a que se destina, cumpridos os restantes requisitos legais.

93. A percentagem aplicar em IVA não depende de o abastecimento ocorrer dentro ou fora da empresa.

94. Presume este tribunal arbitral que o montante ora em causa a sindicar está incluído no montante de **€735.812,00**, engloba também estes gastos, conforme informação que consta do PPA da Requerente, e aceite pela Requerida AT.

95. A Requerida AT fundamenta a dedutibilidade do IVA a 50% em consequência da falta de matricula destes veículos, quer nos abastecimentos pela Requerente em ..., que dispõe de depósitos autorizados de gasóleo nas suas instalações para consumo próprio. Quer nos abastecimentos fora de ... .

96. Relativamente a estas faturas, importa atender ao artigo 72.º, n.º 2, do CIVA, que permite substituir a matrícula do veículo pelos elementos de identificação do adquirente, A..., Unipessoal, LDA e pelo número de identificação fiscal da Requerente, NIF.

96. Existindo, porém, a ficha doutrinaria P 6231 de 30 de novembro de 2023, onde se impõe aos serviços da Requerida AT a necessidade de, nestas situações, o dever do sujeito passivo de indicar a matricula dos veículos, não procede a mesma, quando estejam preenchidos pela Requerente as condições para que aponta o n.º 2 do artigo 72.º citado.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

97. Na página 304 do livro Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português, Coimbra Editora Lda., I Volume de Vítor Faveiro, pode ler-se que, *As circulares e instruções são, igualmente, ordens de carácter administrativo que só vinculam os serviços dependentes, hierárquica e disciplinarmente.*

98. Assim o que se pode referir sem mais elaborações é que as circulares vinculam os serviços da Administração Tributária, mas não podem prevalecer sobre a lei, aqui o n.º 2 do artigo 72.º do CIVA.

99. Assim, constando das faturas os elementos legalmente exigidos, nome da Requerente e NIF, a ausência de matrícula não constitui, por si só, fundamento para recusar a dedução do IVA.

100. O TJUE, no Processo *Barlis*, num outro contexto factualmente distinto, salientou, no acórdão de 15 de setembro de 2016, processo C-516/14, n.ºs 44 a 46, *que a apreciação do direito à dedução deve atender também às informações complementares prestadas pelo sujeito passivo, a quem incumbe demonstrar os respetivos pressupostos.*

99. O mapa de consumos apresentado pela Requerente deve ser apreciado conjuntamente com as faturas, enquanto elemento complementar de prova, situação que não foi provada durante a inspeção por parte da Requerente.

100. Ou que ainda não ocorreu por parte da Requerente.

101. Quanto ao gasóleo adquirido em postos externos à empresa, em virtude de, segundo a Requerente, se encontrarem vazios os depósitos autorizados existentes nas instalações em..., estão demonstrados os pressupostos gerais do direito à dedução, mas não o enquadramento na situação que permite a dedução 50% do IVA ou a 100% do IVA suportado, nos termos do artigo 21.º, n.º 1, alínea b), do CIVA, isto é, fatura titulada pelo sujeito passivo e com NIF que lhe está associado.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

102. Uma vez que se admite, por exceção, eventuais falhas no abastecimento nos depósitos autorizados nas instalações da empresa.

103. Situação que mais uma vez em sede de execução de sentença se terá de averiguar se nas faturas consta o nome do sujeito passivo e NIF, a que categoria de veículos pertencem, a fim de puderem ser deduzidos os gastos nos termos legais, conforme se afirmou em cima.

104. A própria Requerida AT, dá conta de toda esta situação ao referir que a Requerente não cuidou de justificar no PPA a totalidade dos montantes a deduzir, ou não, pela Requerente, que este tribunal considerou ficarem para execução de sentença. O que neste tipo de processo, é comum.

IV. Princípios invocados e questão de constitucionalidade

102. A Requerente invoca os princípios da justiça, da tributação do rendimento real e da prevalência da substância sobre a forma, questionando ainda a constitucionalidade da interpretação do artigo 20.º, n.º 1, do CIVA segundo a qual a inexistência de uma relação direta entre uma despesa e operações tributáveis determina a exclusão do direito à dedução.

103. A referência à dedutibilidade dos custos e à tributação do rendimento real das empresas respeitam à determinação do lucro tributável em IRC, não constituindo o regime jurídico aplicável à apreciação das correções de IVA objeto dos presentes autos.

104. A existência e a contabilização de uma despesa não determinam, por si só, o direito à dedução do IVA nela suportado, o qual depende da verificação dos pressupostos estabelecidos no CIVA.

105. Por outro lado, este Tribunal em nenhuma situação se socorre da interpretação do artigo 20.º, n.º 1, do CIVA agora invocado pela Requerente.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

106. A apreciação efetuada não exige que cada despesa esteja diretamente associada a uma operação tributável individualizada, admitindo a sua conexão com o conjunto da atividade tributada.

107. Tal conexão não dispensa, contudo, a verificação dos restantes requisitos legais do direito à dedução, nem afasta as exclusões e limitações previstas no artigo 21.º do CIVA, nos termos examinados em cada rubrica.

108. Não sendo aplicada a interpretação normativa questionada, não se coloca a necessidade de a recusar com fundamento em inconstitucionalidade.

109. A Requerente invoca ainda o princípio da justiça, consagrado no artigo **266.º, n.º 2, da** Constituição da República Portuguesa, da tributação das empresas fundamentalmente pelo rendimento real, previsto no artigo **104.º, n.º 2**, da mesma Constituição, e da prevalência da substância sobre a forma.

110. Quanto ao princípio da justiça, consagrado no artigo **266.º, n.º 2, da CRP**, a sua invocação não permite concluir que a efetiva realização de uma despesa confira, por si só, o direito à dedução do IVA nela suportado.

111. Este Tribunal apreciou individualmente as despesas controvertidas, tendo em conta os factos provados e não provados e o regime jurídico aplicável a cada um, pelas razões expostas no decurso desta Decisão.

112. Pelos fundamentos expostos nas respetivas rubricas, não se verifica, a invocada violação do princípio da justiça.

Não há, pois, violação dos preceitos constitucionais invocados.

V. Quanto aos juros indemnizatórios

A restituição do IVA indevidamente pago respeita exclusivamente às verbas impugnadas no PPA relativamente às quais a presente decisão determina a anulação das correções, algumas

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

ainda a sindicar por ambas as partes, sendo o respetivo montante apurado, em execução de sentença, de acordo com os factos provados e não provados ou a provar, e os critérios fixados em cada rubrica.

O STA, no acórdão de 1 de março de 2023, 0939/10.BESNT, reconhece que podem ser atribuídos oficiosamente, os juros indemnizatórios desde que estejam preenchidos os pressupostos legais.

Nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, esse direito pressupõe a existência de erro imputável aos serviços de que tenha resultado pagamento de imposto em montante superior ao legalmente devido. Consequentemente, em caso de anulação parcial, os juros incidem apenas sobre o montante de imposto indevidamente pago relativamente ao qual se verifiquem aqueles pressupostos, e não sobre a totalidade do imposto pago.

VI. DECISÃO

Em face do exposto, este tribunal arbitral singular decide:

a) Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, anular parcialmente as liquidações de IVA impugnadas, nos termos identificados na fundamentação da presente Decisão.

b) Remeter para execução de sentença a quantificação do direito já reconhecido mas que ainda tem de ser reavaliado por ambas as partes em execução de sentença, uma vez que a própria Requerida AT, disso dá conta.

c) Anular as liquidações de juros compensatórios na parte correspondente ao IVA cuja liquidação é anulada.

d) Remeter para execução da presente decisão o apuramento dos montantes correspondentes aos factos ainda não provados nos estritos termos definidos na fundamentação da Decisão.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

e) Caberá à Requerida AT, praticar os atos necessários, emitir as liquidações e tudo o mais necessário para execução desta sentença.

f) Julgar improcedente o pedido na parte restante, absolvendo a Requerida AT.

VII. VALOR DA CAUSA

De harmonia com o disposto no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicável por força do artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, e no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de 15.444,70[1].

VIII. CUSTAS DO PROCESSO

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o valor do processo em 14.444,70€ e o montante das custas em 918,00€ nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, as custas do processo serão suportadas, na percentagem de 60% para a Requerente e 40% para a Requerida AT[2].

Notifique-se.

Em Lisboa, em 6 de novembro de 2026

A Relatora do Processo

[1] De acordo com o despacho de retificação de 2026-11-10
[2] De acordo com o despacho de retificação de 2026-11-10

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Maria Alexandra Mesquita

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt