CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 717/2026-T

Tema: IVA – direito à dedução: despesas com estacionamento.

Sumário:

As despesas suportadas com os lugares de estacionamento situados no local a partir do qual se exerce a atividade profissional não constituem custos de transporte, não estando abrangidas pela exclusão do direito à dedução previsto no artigo 21.º, n.º 1, alínea c), do Código do CIVA.

DECISÃO ARBITRAL

A..., SP, RL, NIPC..., com sede na ..., n.º ..., ...- ...Lisboa, veio, nos termos legais, requerer a constituição de tribunal arbitral.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira.

I- RELATÓRIO

a) O pedido

A Requerente peticiona a anulação parcial das autoliquidações de IVA referentes aos diferentes períodos de 2024 e aos de janeiro a setembro de 2025, como se segue:

- declaração periódica de IVA n.º ..., referente ao período de 2024/01M, na qual se apurou um crédito de imposto a recuperar no montante de € 11.839,41, sendo apenas é impugnado o montante de 4,537.10;

- declaração periódica de IVA n.º..., referente ao período de 2024/02M, na qual se apurou o valor de € 124.382,31 a entregar ao Estado, sendo que apenas é impugnado o montante de € 4,537.10;

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

- declaração periódica de IVA n.º..., referente ao período de 2024/03M, na qual se apurou o valor de € 127.222,10 a entregar ao Estado, sendo que apenas é impugnado o montante de € 4,537.10 ;

- declaração periódica de IVA n.º..., referente ao período de 2024/04M, na qual se apurou um crédito de imposto a recuperar no valor de € 50.287,71, sendo que apenas é impugnado o montante de € 4.851.52;

- declaração periódica de IVA n.º ..., referente ao período de 2024/05M, na qual se apurou o valor de € 176.636,07 a entregar ao Estado, sendo que apenas é impugnado o montante de € 4.851.52;

- declaração periódica de IVA n.º ..., referente ao período de 2024/06M, na qual se apurou um crédito de imposto a recuperar no valor de € 32.746,15, sendo que apenas é impugnado o montante de € 4.851.52;

- declaração periódica de IVA n.º ..., referente ao período de 2024/07M, na qual se apurou o valor de € 55.368,42 a entregar ao Estado, sendo que apenas é impugnado o montante de € 4.851.52;

- declaração periódica de IVA n.º ..., referente ao período de 2024/08M, na qual se apurou o valor de € 11.024,97 a entregar ao Estado, sendo que apenas é impugnado o montante de € 4.851.52;

-declaração periódica de IVA n.º ..., referente ao período de 2024/09M, na qual se apurou o valor de € 180.264,48 a entregar ao Estado, sendo que apenas é impugnado o montante de € 4.851.52;

- declaração periódica de IVA n.º ..., referente ao período de 2024/10M, na qual se apurou o valor de € 202.231,35 a entregar ao Estado, sendo apenas é impugnado o montante de € 4.851.52

- declaração periódica de IVA n.º..., referente ao período de 2024/11M, na qual se apurou o valor de € 177.241,45 a entregar ao Estado, sendo que apenas é impugnado o montante de € 4.851.52;

- declaração periódica de IVA n.º..., referente ao período de 2024/12M, na qual se apurou o valor de € 647.184,74 a entregar ao Estado, sendo apenas é impugnado o montante de € 4.851.52;

- declaração periódica de IVA n.º ..., referente ao período de 2025/01M, na qual se apurou um crédito de imposto a recuperar no valor de € 158.879,18, sendo que graciosa apenas é impugnado o montante de € 4.851.52;

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

- declaração periódica de IVA n.º ..., referente ao período de 2025/02M, na qual se apurou um crédito de imposto a recuperar no valor de € 302.248,69, sendo que apenas é impugnado o montante de € 4.851.52;

- declaração periódica de IVA n.º..., referente ao período de 2025/03M, na qual se apurou um crédito de imposto a recuperar no valor de € 279.136,82, sendo que apenas é impugnado o montante de € 4.851.52;

- declaração periódica de IVA n.º ..., referente ao período de 2025/04M, na qual se apurou um crédito de imposto a recuperar no valor de € 535.736,97, sendo que apenas é impugnado o montante de 4.956,

- declaração periódica de IVA n.º..., referente ao período de 2025/05M, na qual se apurou um crédito de imposto a recuperar no valor de € 465.224,82, sendo apenas é impugnado o montante de € 4.956,31;

- declaração periódica de IVA n.º..., referente ao período de 2025/06M, na qual se apurou um crédito de imposto a recuperar no valor de € 646.800,13, sendo que apenas é impugnado o montante de € 4.956,31;

- declaração periódica de IVA n.º ..., referente ao período de 2025/07M, na qual se apurou um crédito de imposto a recuperar no valor de € 337.410,09, sendo que apenas é impugnado o montante de € 4.956,31.

- declaração periódica de IVA n.º ..., referente ao período de 2025/08M, na qual se apurou um crédito de imposto a recuperar no valor de € 352.936,62, sendo que apenas é impugnado o montante de € 4.956,31 (cf. Documento 22 que se junta e se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais);

- declaração periódica de IVA n.º..., referente ao período de 2025/09M, na qual se apurou um crédito de imposto a recuperar no valor de € 184.439,74, sendo que apenas é impugnado o montante de € 4.956,31;

Na procedência do seu pedido principal, pede a anulação da decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa por si apresentada por referência aos atos que agora impugna.

Pede, ainda, para além da restituição do montante indevidamente pago, a condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios.

b) O litígio

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

Está em causa saber se o IVA suportado pela Requerente com a locação de espaços de estacionamento destinados ao parqueamento de viaturas de seus colaboradores, clientes e fornecedores, nas concretas circunstâncias dadas por provadas, é dedutível.

A AT, na fundamentação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, concluiu que tal dedução não é possível porquanto entende que as despesas de estacionamento estão abrangidas pelo conceito de *despesas de transporte*, uma das exclusões do direito à dedução previstas no art. 21º, nº 1, al. c) do CIVA. A Requerente defende, obviamente, a posição contrária.

c) Tramitação processual

O pedido foi aceite em 24/06/2026.

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

O tribunal arbitral ficou constituído em 25/08/2026.

A Requerida apresentou resposta e juntou o PA.

Foi dispensada, sem oposição, a realização da reunião a que se refere o art. 18º do RJAT e a produção de alegações.

d) Saneamento

O processo não enferma de nulidades ou irregularidades.

Não existem exceções ou outras questões que pudessem obstar ao conhecimento do mérito.

II- PROVA

II.1- Factos Provados

Consideram.se provados os seguintes factos:

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

a) A Requerente é sujeito passivo de IVA, enquadrada no regime normal.

b) A Requerente tem por objeto a prestação de serviços jurídicos.

c) A Requerente celebrou com a sociedade B..., S.A., um contrato de arrendamento para fins não habitacionais abrangendo, entre outras frações, 107 lugares de estacionamento, sitos na cave do edifício onde a Requerente tem a sua sede

d) Os lugares de estacionamento são destinados a (alguns) advogados da Requerente, a (alguns) outros trabalhadores da Requerente e a seus Clientes e Fornecedores.

e) O acesso aos lugares de estacionamento, pelos advogados e outros trabalhadores. é feito através do «Cartão ...», o qual é pessoal e intransmissível, apenas podendo ser usado para fins exclusivamente profissionais.

f) As faturas emitidas à Requerente por referência aos lugares de estacionamento em apreço incluem IVA, à taxa legal de 23%, sendo no valor global de € 57,274.99E, relativamente aos meses compreendidos entre janeiro e setembro de 2025, e € 44,292.44, em 2024,

g) A Requerente - seguindo o entendimento da Autoridade Tributária, que considera estas despesas excluídas do direito à dedução por aplicação da alínea c) do artigo 21.º do Código do IVA (despesas de transportes e viagens) - optou por não deduzir o IVA por si suportado com o arrendamento dos lugares de estacionamento.

h) A Requerente apresentou reclamação graciosa das autoliquidações que agora parcialmente impugna, a qual foi indeferida, em 2026-03-26, com os seguintes fundamentos:

- A utilização por colaboradores (pessoal) enquadra-se na exclusão da al. c) do n.º 1 do art.º 21.º do CIVA, abrangendo as despesas com estacionamento de viaturas próprias em deslocações para o local de trabalho;

- A cláusula de standstill (art.º 176.º da Diretiva IVA) permite a manutenção da exclusão, não havendo incompatibilidade com o direito comunitário;

- A Informação Vinculativa n.º 1486/2011 determina a necessidade de delimitação proporcional da utilização entre fins profissionais e pessoais; -

- Após análise de prova, conclui-se que o contrato e as faturas juntas referem-se a 107 lugares, sem discriminar a sua utilização (colaboradores vs. clientes/fornecedores);

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

- Não foi comprovada a efetiva utilização dos lugares por clientes, nem a existência de espaços exclusivos para esses fins;

- A A... não logrou demonstrar a proporção da utilização afeta à atividade, nem o montante do IVA efetivamente dedutível. Por não se ter provado a afetação exclusiva ou a proporção de utilização para fins profissionais (clientes/fornecedores), a despesa com estacionamento dos colaboradores subsume-se à exclusão da alínea c) do n.º 1 do art.º 21.º do CIVA.

- À A... competia o ónus da prova dos factos constitutivos do direito à dedução (art.º 74.º da LGT), o que não cumpriu.

Os factos dados como provados resultam da documentação junta aos autos, não tendo suscitado quaisquer divergências entre as partes.

II. 2 - Factos não provados

Não ficou provado, por total ausência de prova, que os lugares de estacionamento são utilizados "indistintamente" por colaboradores e Clientes e Fornecedores da Requerente.

III - O DIREITO

Está em causa a aplicabilidade às circunstâncias factuais dadas por provadas, do que dispõe a al. c) do artº 21º do CIVA (Exclusões do direito à dedução):

1 - Exclui-se, todavia, do direito à dedução o imposto contido nas seguintes despesas:

(…)

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

Apreciando:

1- Comecemos por algumas notas prévias:

- Primeira: não está em causa a compatibilidade da norma do CIVA com o Direito da União. Releva aqui o facto de a Requerente não invocar a violação do Direito da União como causa de pedir no presente processo. Assim sendo, e porque o tribunal apenas pode conhecer dos

vícios alegados, não se pode pronunciar sobre tal questão, pelo que não considerará, por irrelevante, a argumentação expendida pela AT, na sua resposta, a este propósito[1].

- Segunda; também não está em causa saber se o art. 21º do CIVA enumera uma série de presunções e, em caso afirmativo, se tais presunções podem ser ou não ilididas. A Requerente não pretendeu produzir prova capaz de permitir a ilisão duma qualquer presunção legal, certamente por considerar não estar tal em causa[2]. Pelo que também esta questão não por será considerada por este tribunal, sendo irrelevante a argumentação expendida pela AT, na sua resposta, a este propósito.

- Terceira: não foi posta em causa pela Requerida a ligação entre as despesas de estacionamento em causa e a atividade empresarial da Requerente[3]. Segundo entendemos, a AT aceitaria a dedutibilidade do IVA incluído no preço da locação de tais espaços de estacionamento não fora o entendimento que faz da palavra t*ransporte* constante da referida norma. Aliás, na sua resposta, a AT expressamente aceita a dedutibilidade do IVA relativa à locação de lugares de estacionamento a serem utilizados por clientes e fornecedores, argumentando que seria possível à Requerente alegar e fazer a prova de quais os lugares com tal afetação exclusiva e de quais o os lugares afetos ao uso dos seus advogados e demais trabalhadores.

2- A única questão a ser apreciada e decidida por este tribunal é, pois, saber se no conceito *transporte,* constante da referida norma, se devem ou não incluir despesas relativas ao estacionamento das viaturas dos colaboradores no local de trabalho

Começamos por salientar que *transporte* e *estacionamento* não são conceitos jurídicos, mas sim conceitos da linguagem"comum". É, pois, à luz do significado corrente destas palavras que devemos procurar apreender o sentido do elemento literal da norma.

[1] Isto sem prejuízo de, no entender deste tribunal, existir tal compatibilidade por força da chamada cláusula, *standstill.*

[2] É manifesto que a norma não contém nenhuma presunção, porquanto não faz decorrer da prova de um determinado facto a conclusão pela existência de outro facto.

[3] O interesse empresarial na disponibilização de lugares de estacionamento aos colaboradores é evidente, desde logo será este um importante atrativo para o recrutamento e manutenção dos advogados e outros colaboradores mais qualificados.
Questão diferente, que relevaria apenas para efeitos de IRS, seria saber se existe, paralelamente ao interesse empresarial, um interesse pessoal dos trabalhadores. ou seja (e uma vez que tal vantagem não abrange todos os funcionários da Requerente), se está aqui em causa um benefício em espécie suscetível de tributação neste 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

Consultando um dicionário[4] , temos, quanto aos significados destas palavras aqui relevantes

Estacionamento - ato ou efeito de estacionar; paragem; demora.

Transporte - ato ou efeito de transportar; condução; mudança (transportar - conduzir de um lugar para outro; transladar).

Assim sendo, temos que abranger, sem mais, no conceito *transporte* o *estacionamento* redundaria numa interpretação sem o mínimo de suporte no texto da lei, uma interpretação ilegal, atento o disposto no nº 2 do art. 9º do Código Civil.

Ou, se assim se entender, estaríamos perante uma aplicação analógica da disciplina prevista pela lei para as *despesas de transporte* às *despesas de estacionamento (*não integradas num *transporte)* , o que é liminarmente proibido pelo artigo 11º do Código Civil relativamente às normas excecionais, como é o caso do referido artigo 21º do CIVA

Sem prescindir,

Caberia agora analisar o elemento racional (a teleologia) da norma.

Existe consenso no sentido de que esta norma se justifica para prevenir formas conhecidas de evasão a este imposto, quais sejam adquirir serviços (no caso, a locação de lugares estacionamento) em nome de uma empresa, deduzindo o IVA assim suportado, e, depois, afetar tais serviços a uso privado.

Ora, é evidente que este risco está significativamente presente quando estejam em causa despesas de t*ransporte*, mormente pela utilização para fins privados de viaturas pertencentes à empresa. O mesmo não acontece relativamente aos lugares de estacionamento em causa. Não parece existir aqui um risco significativo de evasão, capaz de justificar a aplicabilidade de uma norma de exceção, totalmente contrária ao princípio base do IVA, à sua neutralidade, traduzida no efetivo exercício do direito à dedução do imposto suportado a montante. É do senso comum que os trabalhadores, no fim do seu trabalho, regressam às suas casas utilizando a viatura que, durante as horas de trabalho, esteve parqueada nas instalações da entidade patronal. Diferente seria a situação se estivessem em causa despesas de transporte suportadas durante uma viagem.

Sendo esta uma norma excecional, cremos não existirão elementos sistemáticos a serem tidos em conta. O elemento histórico, aliás profusamente documentado, mostra ter sido intenção do legislador (nacional, antes da adesão à então CEE) prevenir as formas de evasão já referidas a propósito do elemento teleológico.

[4] Dicionário da Língua Portuguesa, ed. Fluminense.

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

Uma última consideração a ser tida em conta em sede de interpretação: a norma do artigo 21º do CIVA é, indiscutivelmente, uma norma excecional, pois prevê uma solução contrária à regra, ao princípio fundamental do direito à dedução do imposto suportado a montante. Na medida em que tal dedução seja excluída, o imposto passa a ter efeitos cumulativos, passa a existir imposto sobre imposto a neutralidade. A boa hermenêutica jurídica impõe um particular cuidado na circunscrição do campo de aplicação das normas excecionais, sob pena de se transformar a exceção em regra. Também esta consideração obsta, nosso entender, a uma interpretação da palavra *transporte* no sentido de nela se abranger, sem mais, o *estacionamento*.

Em resumo, entendemos que, considerados os diferentes elementos de interpretação (fatores hermenêuticos) o conceito de *transporte* utilizado na al. c) do nº 1 do artigo 21º do CIVA não pode ser entendido como abrangendo o *estacionamento* em causa nos presentes autos.

2- Finalmente, há que lembrar que esta mesma questão já foi apreciada em vários outros processos alguns deles decididos por tribunais estaduais superiores. A jurisprudência mais moderna inclina-se, pacífica ou quase pacificamente, no sentido de admitir a dedução do IVA suportado em despesas de estacionamento com estacionamento em circunstâncias factuais similares às dos presentes autos.

Sirvam de exemplos[5]:

No ac. do TCAS de 2020-11- 05, no processo n.º 2500/10.5BELRS, concluiu-se que «[a]s despesas relacionadas com o uso de lugares de estacionamento utilizados indiscriminadamente por funcionários, fornecedores e clientes são dedutíveis na medida em que se relacionem com o exercício da atividade do contribuinte.

A decisão que pôs termo ao processo arbitral n.º 97/2022-T, de 3 de janeiro de 2023, concluiu que «[a]s despesas suportadas com os lugares de estacionamento localizados no local a partir do qual se exerce a atividade profissional não constituem custos de transporte ou viagem do sujeito passivo e seu pessoal em representação da empresa, não estando abrangidas pela exclusão do direito à dedução previsto no artigo 21.º, n.º 1, alínea c), do Código do CIVA[6].

[5] Utilizamos a recolha por jurisprudencial constante da resposta da AT. Saudamos a probidade intelectual dos signatários de tal peça processual ao terem elencado a jurisprudência contrária à posição que sustentaram
[6] Transcrevemos o seguinte passo dessa decisão arbitral, que nos parece muito relevante para frisar que a resposta à questão da dedutibilidade do IVA suportado em despesas de estacionamento deve ser apreciada e decidida à luz do caso concreto:

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 sentido a decisão arbitral de 7 de fevereiro de 2024, processo n.º 477/2023.

3- Para finalizar uma referência à distribuição do ónus da prova, questão expressamente invocada na decisão da reclamação graciosa, a qual, como referimos, constitui a fundamentação administrativa da decisão da manutenção das autoliquidações ora impugnadas.

Para se compreender tal invocação da falta de cumprimento pela Requerente do ónus da prova que sobre ela incidiria, temos que relembrar qual o ponto de partida da AT: o de que a dedutibilidade do IVA suportado com a locação de espaços de estacionamento de viaturas estaria (sempre) excluída nos termos da alínea c) do número 1 do artigo 21º do ICIVA. Portanto, caberia à Requerente o ónus da prova de factos que permitissem configurar uma situação factual diferente daquela que ela, AT, considera estar contemplada pela norma.

O entendimento que fez vencimento neste tribunal Arbitral vai no sentido contrário: as despesas de estacionamento em apreciação não são subsumíveis ao conceito transporte constando da norma.

Assim sendo, somos remetidos para as regras gerais vigentes em direito tributário.

Sendo o direito à dedução a regra, o contribuinte não tem que fazer prova da verificação dos seus pressupostos. Em primeira linha, a verificação dos pressupostos do direito à dedução resulta da chamada "presunção de verdade" que a lei imputa à contabilidade organizada. Tendo a Requerente feito constar da contabilidade as faturas relativas a tais despesas (o que não foi posto em causa), estando as mesmas em boa ordem (o que também não foi posto em causa) e tendo a Requerente considerado serem tais despesas *inputs* da sua atividade,

Nesse caso, o Tribunal concluiu que a despesa com lugares de estacionamento, mesmo quando os mesmos sirvam *viaturas utilizadas pelos trabalhadores da empresa, não são despesas de transporte ou despesas de viagens de negócios, na medida em que se referem a lugares de estacionamento que se encontram localizados no edifício onde se encontra a sede do sujeito passivo, constituindo, consequentemente, uma "despesa relacionada com o exercício da atividade da impugnante".*
Este critério desvela uma summa divisio que se afigura pertinente para a resolução do caso sub judicio, porquanto, no que se refere às despesas de estacionamento, permite a destrinça entre aquelas que tenham conexão com o local da sede e de exercício da atividade do sujeito, que são semel pro semper despesas com o local em que se desenvolve a atividade económica e aqueloutras que sejam suportadas no âmbito de viagens do sujeito passivo e do seu pessoal. E este critério é o que mais se adequa aos cânones metodológicos firmados pelo TJUE em matéria de determinação das exclusões do direito à dedução de que se deu conta supra e que não autorizam uma extensão da norma para abarcar despesas que não são despesas de transporte e viagens efetuadas em representação da empresa, mas custos relacionados com o local a partir do qual é desenvolvida a atividade económica sujeita a IVA.

encontra-se comprovado o direito à dedução em resultado do cumprimento dos deveres de cooperação a que o sujeito passivo está obrigado.

Assim sendo, caberia à AT o ónus de alegar e provar factos impeditivos do funcionamento da regra geral, quais sejam um uso privado relevante de tais lugares de estacionamento.

O que não fez, desde logo por ter partido do pressuposto de que a exclusão do direito à dedução resultava da própria lei.

Aliás, não é crível que tal uso privado aconteça, ao menos de forma minimamente relevante, porquanto a sede da Requerente se situa numa artéria de Lisboa na qual, nas suas proximidades, poucos são os edifícios destinados à habitação.

IV -JUROS INDEMINZATÓRIOS

Tendo a Requerente obtido vencimento no seu pedido, tem direito a receber juros indemnizatórios, tal qual prescreve o art.43º, nº 1 da LGT.

Porém, tais juros devem juros devem ser contados apenas desde a data de indeferimento da reclamação graciosa, conforme acórdão uniformizador de jurisprudência prolatado pelo STA no processo nº 78/22.6BALSB, de 28-05-2025).

Isto porque só a partir do momento da decisão de indeferimento, efetiva ou presumida, a imputabilidade do erro se considera transferida para a AT (passando a constituir um erro dos serviços)» (Acórdão do Pleno da Secção do CT do STA, de 25/02/2026 (Processo n.º 0176/25.4BALSB).

V- DECISÃO

Pelo exposto, conclui-se:

a) Pela total procedência do pedido, sendo anuladas parcialmente as autoliquidações de IVA impugnadas, nos valores, relativos a cada uma delas, constantes da parte inicial deste acórdão arbitral.

b) Em consequência, é também anulada a decisão de indeferimento da reclamação graciosa.

c) A Requerida fica obrigada, para além da devolução do imposto indevidamente pago, a pagar à Requerente juros indemnizatórios, nos termos que se deixaram expostos, a serem calculados em execução de sentença.

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

VALOR: € 101.567,43
CUSTAS, no montante de € 3.060,00, a cargo da Requerida por ter sido total o seu decaimento.

05 de novembro de 2026

Os árbitros

Rui Duarte Morais (relator por substituição)

Hélder Faustino (vencido, conforme declaração junta)

Magda Feliciano

Declaração de Voto

Votei vencido por não acompanhar a decisão de procedência total do pedido, pelas seguintes razões.
Julgaria improcedente o pedido de pronúncia arbitral, por considerar que a Requerente não demonstrou suficientemente os pressupostos de facto necessários ao reconhecimento da totalidade do direito à dedução que pretende exercer, com a consequente improcedência dos pedidos de restituição do imposto e de pagamento de juros indemnizatórios.
Importa, porém, precisar o fundamento desta posição.

Nos termos dos artigos 19.º e 20.º do CIVA, o direito à dedução constitui a regra geral do sistema do IVA, dependendo da verificação dos respetivos pressupostos legais. As limitações previstas no artigo 21.º do CIVA constituem derrogações a essa regra, pelo que o seu âmbito de aplicação não deverá ser objeto de interpretação extensiva. Por sua vez, o artigo 74.º, n.º 1, da LGT determina que o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da Autoridade Tributária e Aduaneira ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.
Da conjugação destas disposições resulta que compete ao sujeito passivo demonstrar os factos constitutivos do direito à dedução que pretende exercer, sem prejuízo de competir à Autoridade Tributária e Aduaneira demonstrar os factos necessários à

aplicação de uma norma legal de exclusão quando seja essa a causa invocada para afastar o direito.
Não se trata, portanto, de fazer recair sobre o sujeito passivo o ónus de demonstrar a inexistência de qualquer utilização privada, nem de exigir que prove uma utilização exclusivamente empresarial dos lugares de estacionamento.
Trata-se, antes, de determinar se os elementos probatórios apresentados permitem reconhecer, na extensão reclamada, os pressupostos do direito à dedução.
No caso concreto, a circunstância de os lugares de estacionamento se encontrarem situados nos edifícios dos escritórios da Requerente ou nas respetivas proximidades, bem como a alegação de que eram utilizados por advogados, trabalhadores, clientes e fornecedores, constituem elementos relevantes para a apreciação da finalidade empresarial da despesa.
Todavia, entendo que tais elementos, desacompanhados de prova suficientemente concreta quanto à forma de disponibilização, afetação e utilização dos lugares de estacionamento, não permitem concluir, com a segurança necessária, que a totalidade da despesa suportada se encontrava afeta à atividade económica nos termos alegados pela Requerente.
Com efeito, a localização dos lugares não determina, por si só, a sua finalidade económica, tal como a mera possibilidade de utilização por trabalhadores não permite, sem outros elementos, concluir pela existência de uma utilização privada ou pela aplicação automática da exclusão prevista no artigo 21.º, n.º 1, alínea c), do CIVA.
A questão deverá ser apreciada em função da concreta natureza e função económica da despesa, distinguindo-se os lugares destinados ao funcionamento dos escritórios, à receção de clientes e fornecedores e ao exercício das funções profissionais dos colaboradores daqueles que eventualmente sejam disponibilizados para satisfação das necessidades de transporte individual dos trabalhadores.
A inexistência de mecanismos individualizados de controlo da utilização dos lugares de estacionamento não constitui, por si só, fundamento legal para recusar a dedução. Constitui, contudo, um elemento suscetível de ser ponderado na apreciação global da prova, quando não existam outros elementos que permitam estabelecer suficientemente a afetação económica invocada.
Por outro lado, não considero que a Autoridade Tributária e Aduaneira esteja obrigada a demonstrar uma utilização privada concreta de cada lugar sempre que o fundamento da exclusão invocada seja a subsunção objetiva da despesa a uma das categorias previstas no artigo 21.º do CIVA. Terá, contudo, de demonstrar os elementos factuais necessários à respetiva qualificação jurídica.

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

Assim, a insuficiência de prova da afetação empresarial não pode ser automaticamente confundida com a demonstração da existência de utilização privada, do mesmo modo que a ausência de prova de utilização privada não dispensa o sujeito passivo de demonstrar os pressupostos constitutivos do direito à dedução que invoca.
No presente caso, considero que os elementos apresentados não permitem reconhecer, na totalidade reclamada, os pressupostos necessários à dedução do imposto suportado com os lugares de estacionamento.
Esta conclusão não pressupõe que todos os lugares de estacionamento tenham utilização privada, nem que a despesa careça de qualquer componente empresarial. Significa apenas que a existência de uma componente empresarial, desacompanhada de elementos que permitam determinar suficientemente a extensão e a natureza da afetação económica da despesa, não basta, nas circunstâncias apuradas, para reconhecer a integralidade do direito peticionado.
Pelo que, julgaria improcedente o pedido de pronúncia arbitral, bem como os pedidos consequentes de restituição do imposto e de pagamento de juros indemnizatórios.
É neste sentido que voto vencido.

Hélder Faustino

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