

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 398/2014 - T**

**Tema: IVA – Direito à dedução – art 21º CIVA – Sexta Directiva**

## DECISÃO ARBITRAL

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 398/2014 - T

Tema: IVA – Direito à dedução – art 21º CIVA – Sexta Directiva

### **I - RELATÓRIO**

#### **A) AS PARTES E A CONSTITUIÇÃO DO TRIBUNAL ARBITRAL**

1. **A, SA**, com sede ..., pessoa colectiva n.º ..., doravante designado por “Requerente”, apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral singular, ao abrigo do disposto nos artigos 2º, n.º1, al. a) e n.º 1, al. a) e n.º 2 do artigo 10º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, doravante designado por “RJAT” e dos artigos 1º e 2º da Portaria n.º 112 – A/2011, de 22 de Março, para apreciar a legalidade do acto de indeferimento da reclamação graciosa proferido pela Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante designada por “Requerida” ou “AT”, tendo em vista a anulação parcial, com fundamento em ilegalidade, de três liquidações adicionais de IVA, com os n.ºs ..., ... e ... e das correspondentes liquidações de juros compensatórios n.ºs ..., ... e ..., identificadas e juntas em anexo ao pedido arbitral como documentos números 2 a 4

e 4 a 7, subjacentes à reclamação graciosa, que aqui se dão por integralmente reproduzidos, no valor global de **€53.374,08**.

As liquidações impugnadas resultaram de uma inspecção tributária efectuada à Requerente com respeito ao exercício de 2010, da qual resultou a liquidação adicional de IVA, alegadamente, indevidamente deduzido, suportado com a realização de eventos promocionais e publicitários, no valor de €26.236,95 e com a aquisição de veículos ligeiros de mercadorias com mais de três lugares, no valor de €22.865,48. A Requerente cumula os pedidos de anulação das respectivas liquidações adicionais de IVA, já que resultam na apreciação das mesmas circunstâncias de facto e apelam à interpretação e aplicação das normas legais sobre as regras formais e materiais do exercício à dedução de IVA. Por último, a requerente coloca ainda a questão da necessidade de eventual reenvio prejudicial ao TJUE.

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral, apresentado em 27 de Maio de 2014, foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 28 de Maio de 2014. A Requerente optou por não designar árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1, do artigo 6.º do RJAT, foi designada, pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, a ora signatária como árbitro do Tribunal Arbitral singular. A nomeação foi aceite e as partes, notificadas da aceitação, em 15 de Julho de 2014. As partes não recusaram a designação, nos termos previstos nas alíneas a) e b), do n.º1, do artigo 11.º, do RJAT, conjugado com o disposto nos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico, pelo que, em conformidade com o preceituado na alínea c), do n.º 1, do artigo 11.º, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º, da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Tribunal Arbitral singular foi constituído em 30 de Julho de 2014.
3. No dia 31 de Julho foi a Requerida “AT” notificada para apresentar resposta no prazo legal, nos termos do disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 17.º do RJAT. A 23 de Setembro de 2014 a Requerida apresentou a sua resposta. Em 3 de Outubro de 2014

foi proferido despacho arbitral a marcar a reunião a que alude o artigo 18º do RJAT, a qual se realizou em 23 de Outubro às 14horas e 30 minutos, na qual foram, ainda, ouvidas as testemunhas indicadas pela Requerente. Foi fixado o prazo de 20 dias, sucessivos, para cada uma das partes apresentar as suas alegações por escrito e fixada a data para proferir a decisão arbitral até 15 de Janeiro de 2015 e advertida a Requerente para, na mesma data, efectuar o pagamento da taxa arbitral subsequente.

4. A Requerente juntou aos autos as suas alegações em 14 de Novembro de 2014 e a AT em 1 de Dezembro de 2014.

## **B) DOS PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS**

5. O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos do artigo 2º, nº1, alínea a) do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro.

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se legalmente representadas.

Quanto à cumulação de pedidos, pretendendo-se a apreciação conjunta das liquidações adicionais de IVA as quais são consequência do mesmo procedimento inspectivo, pelo que, apesar de constituírem actos autónomos, verificando-se os pressupostos exigidos pelo disposto no nº 1, do artigo 3º, do RJAT e no artigo 104º do CPPT, é de admitir a cumulação, dada a identidade do imposto e a apreciação dos actos tributários em causa depender da apreciação das mesmas regras formais e materiais do exercício do direito à dedução do IVA.

O processo não enferma de nulidades que o invalidem e não foram suscitadas excepções que obstem ao julgamento do mérito da causa, pelo que o Tribunal está em condições de proferir a decisão arbitral.

### C) DO PEDIDO FORMULADO PELA REQUERENTE

6. A Requerente formula o presente pedido de pronúncia arbitral por não se conformar com o acto de indeferimento da reclamação graciosa, pugnando pela ilegalidade e consequente anulação das liquidações adicionais de IVA reclamadas, referentes ao ano 2010, no montante global de **€53.374,08**, as quais resultaram de uma inspecção tributária efectuada à Requerente, a qual resultou na liquidação adicional de IVA, alegadamente, indevidamente deduzido, suportado com a realização de eventos promocionais e publicitários, no valor de €26.236,95 e com a aquisição de veículos ligeiros de mercadorias com mais de três lugares, no valor de €22.865,48, acrescido dos correspondentes juros compensatórios **conforme documentos n.ºs 2 a 7** juntos aos autos pela Requerente em anexo ao pedido arbitral e que aqui se dão por reproduzidos.
7. As liquidações adicionais de IVA impugnadas, assentam nas correcções efectuadas pelos serviços de inspecção, conforme consta do relatório junto aos autos como documento n.º 8 anexo ao pedido arbitral, têm como fundamento legal o disposto no artigo 21.º do CIVA. Porém, temos de distinguir as duas situações em análise:
- a) IVA deduzido pela Requerente, suportado na realização de eventos promocionais e publicitários, no valor de €26.236,95;
  - b) IVA deduzido pela Requerente, suportado na aquisição de veículos ligeiros de mercadorias, no valor de €22.865,48, adquiridas à B.
8. A fundamentação de direito do pedido de pronúncia arbitral assenta, sumariamente, na alegação do direito à dedução do IVA suportado nas situações supra descritas, por se tratar, no caso da alínea a), de uma aquisição de serviços indispensáveis à actividade da Requerente, e no caso descrito na alínea b) por se tratar de viaturas

ligeiras de mercadorias, alegando a Requerente que o argumento da AT extraído do facto das viaturas terem mais de 3 lugares não encontra previsão na lei.

9. Do ponto de vista da Requerente, *há que distinguir as duas situações em discussão nos autos:*

- a) Quanto ao **IVA referente à organização de eventos promocionais**, alega a Requerente que organiza e leva a efeito a realização de concertos em barragens, sendo que esses concertos, que contam com a participação do público, têm uma função de publicidade institucional associada à marca «A»; sendo o fim prosseguido pela norma o de evitar a fraude fiscal e admitindo a presunção de não afetação a operações tributadas prova em contrário, haverá que determinar, no caso concreto, a finalidade com que os serviços foram adquiridos no sentido de aferir o carácter dedutível (ou não) do IVA incorrido;
- b) Quanto ao **IVA referente à aquisição de viaturas**, argumenta a Requerente que a alínea a), do n.º 1, do artigo 20.º do CIVA apenas faz depender a dedutibilidade do imposto da realização de transmissões de bens e prestações de serviços sujeita a imposto e dele não isentas, o que é o caso da Requerente; ademais, a Requerente não vislumbra como se poderia excluir a dedutibilidade com base na caracterização das viaturas como sendo «*viaturas de mercadorias com mais de três lugares*»; assim, os Serviços de Inspeção Tributária (SIT) assumem que as mesmas se caracterizam como “*viaturas ligeiras de mercadorias*”; porém recorrem à aplicação de um critério, não previsto na lei vigente ao tempo em que ocorreram os factos tributários, impondo uma nova limitação, não contida na lei, que consiste no facto das viaturas possuírem “*mais de 3 lugares*”; por último, alega que as viaturas em questão não implicam uma limitação no direito à dedução visto que as mesmas têm uma utilização com carácter agrícola, comercial ou industrial; ao que acresce, ainda, o facto de a interpretação e aplicação do artigo 21.º, n.º 1, alínea a) do CIVA levada a cabo pelos SIT *in casu*, se revelar incompatível com o direito comunitário na medida em que aquela norma não se encontrava em vigor à data da Sexta Directiva.

É neste enquadramento jurídico e por força da eventual aplicação de normas comunitárias que a Requerente coloca a questão da eventual necessidade do reenvio prejudicial ao TJUE.

10. Segundo o Relatório de Inspeção Tributária que serviu de fundamento às liquidações adicionais em crise, o direito à dedução não foi admitido quanto à **realização de eventos**, por se tratar de encargos efetuados com pessoas estranhas à empresa ou por representantes desta, concluiu que as despesas são enquadráveis na al. d), do n.º 1, do art.º 21.º do CIVA e, como tal, o sujeito passivo não poderia ter deduzido integralmente o imposto suportado. Porém, alega a Requerente que esta posição é controversa no seio da própria AT, que tem rejeitado tal entendimento, reconhecendo o erro dos Serviços de Inspeção ao suprimir, ainda que parcialmente (50%), o direito à dedução do IVA, em circunstâncias em tudo idênticas às do caso presente.

11. A decisão de indeferimento da reclamação graciosa, para além de reiterar o teor do Relatório de Inspeção, acrescenta que a AT actuou em obediência às suas **“fichas doutrinárias”**, incluindo uma relativa ao caso específico das “pick-ups” e num ofício circulado. Alega a Requerente a este propósito que a ficha doutrinária invocada é de 2011 e o ofício circulado é de 2013, ou seja posterior aos factos que ocorreram em 2010. Acrescenta, por último, que os contribuintes devem obediência à lei fiscal e **não a quaisquer orientações doutrinárias da AT**, nem podem, obviamente, seguir entendimentos posteriores aos factos tributários. Pelo que, considera a Requerente que os actos tributários impugnados assentam sistematicamente num erro sobre os pressupostos de aplicação do artigo 21.º do Código do IVA.

#### **D) A POSIÇÃO DA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA**

**12.** A entidade Requerida (AT) pugna pela legalidade de todos os actos tributários impugnados (liquidações adicionais de IVA e liquidações de juros compensatórios) e pela improcedência do pedido arbitral. **Alega, em síntese, que:**

- a) Os argumentos apresentados pela Requerente são manifestamente improcedentes;
- b) O direito à dedução constitui um elemento essencial do funcionamento do imposto, garantindo a sua neutralidade e assentando no designado método de crédito de imposto ou método subtrativo indireto, sendo que, em conformidade com tal método, e em consonância com o disposto no artigo 19.º do CIVA, para apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos deduzem ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efetuaram o imposto devido ou pago, a montante, pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos, constituindo pressuposto do direito à dedução do IVA *“que os bens e serviços estejam directamente relacionados com o exercício da actividade dos contribuintes”*;
- c) Releva para a resolução do caso em apreço que nos termos do artigo 20.º, n.º 1, alínea a), do CIVA, só pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização de transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas;
- d) Não obstante, ainda que estejam em causa aquisições de bens ou serviços conexos com o exercício da actividade desenvolvida pelo sujeito passivo, a dedução do IVA suportado não é permitida se aqueles forem excluídos nos termos do artigo 21.º do CIVA;
- e) Do disposto no artigo 21.º, número 1, alínea d), do CIVA, resulta excluído do direito à dedução o imposto contido nas seguintes despesas: *“despesas respeitantes a alojamento, alimentação, bebidas e tabacos e despesas de recepção, incluindo as relativas ao acolhimento de pessoas estranhas à empresa e as despesas relativas a imóveis ou parte de imóveis e seu equipamento, destinados principalmente a tais recepções”*;
- f) Sem prejuízo, o n.º 2, do artigo 21.º do CIVA, ressalva um conjunto de circunstâncias nas quais o direito à dedução poderá não ser excluído; assim, nos termos da alínea d), do n.º 2, do artigo 21.º do CIVA, o direito à dedução aplicar-se-á relativamente às despesas mencionadas nas alíneas c) e

- d), efectuadas para as necessidades directas dos participantes, relativas à organização de congressos, feiras, exposições, seminários, conferências e similares, quando resultem de contratos celebrados directamente com o prestador de serviços ou através de entidades legalmente habilitadas para o efeito e comprovadamente contribuam para a realização de operações tributáveis, cujo imposto é dedutível na proporção de 50 %;
- g) Por último, quanto ao argumento alegado pela Requerente quanto à violação da Sexta Directiva, já que Portugal não continha nenhuma disposição semelhante ao artigo 21.º do CIVA antes da entrada em vigor deste Código, conclui que a interpretação e aplicação do artigo 21.º do CIVA, como exclusão do direito à dedução ao abrigo da cláusula standstill, seria totalmente contrária ao direito da União e com ele incompatível, contrapõe a Requerida AT que, na verdade, é um facto que Portugal não tinha, na sua legislação, esta limitação, porquanto o seu imposto sobre o consumo não era o IVA, mas o Imposto de Transacções. No entanto, ao aderir à então Comunidade Económica Europeia, foi-lhe permitido prever esta limitação, pelo que não há qualquer violação do direito da União Europeia.
- h) Pelo que, conclui, que o pedido arbitral deduzido pela ora Requerente é manifestamente improcedente.

## II - QUESTÕES A DECIDIR

**13.** Há duas questões essenciais a decidir que consistem em saber, com referência às despesas com “*eventos promocionais e concertos*”, bem assim como com a aquisição das viaturas “*pick up*” descritas nos presentes autos e face ao disposto no artigo 21º do CIVA, se o IVA suportado na sua aquisição deve considerar-se integralmente dedutível ou não.

Dito de outro modo, a questão consiste em aferir se, no caso concreto, pode ser exercido o direito à dedução, de forma integral, do imposto suportado com os encargos incorridos com a contratação de determinados serviços relacionados com

os eventos promocionais referidos e com a aquisição das viaturas automóveis (“pick up”) descritas nos autos.

Para decisão das duas questões enunciadas importa ainda, aferir se a interpretação dos normativos aplicáveis, levada a cabo pelos Serviços de Inspeção Tributária (SIT) e ratificada pela decisão proferida na reclamação graciosa apresentada pela Requerente, viola ou não o disposto na Sexta Directiva e se haverá necessidade de promover o reenvio prejudicial ao TJUE, nos termos sugeridos pela Requerente.

Esta terceira questão, por razões de economia na exposição e fundamentação da presente decisão arbitral o Tribunal, será tratada por último e não a título prévio, seguindo a mesma ordem de exposição que a Requerente no seu pedido arbitral.

### III – MATÉRIA DE FACTO

#### A) FACTOS PROVADOS:

**14.** Com relevância para a apreciação das questões suscitadas, **consideram-se provados os seguintes factos:**

a) A Requerente A, SA é uma empresa cujo objecto consiste, nomeadamente, na *“Produção, compra, venda, importação e exportação de energia sob a forma de electricidade e outras, resultante da exploração de instalações próprias ou alheias, com a obrigação, nos termos da lei lhe seja exigível, de garantir, em última instância, a evolução sustentada do sistema electroprodutor nacional; na promoção, dinamização e gestão de modo directo ou indirecto de instalações e empreendimentos; na elaboração de estudos e o desenvolvimento de projectos, bem como a prestação de quaisquer outros serviços conexos com as actividades supra referidas (...)”* – Cfr. Certidão permanente com a senha de acesso ... .

b) Para efeitos de IVA, a Requerente encontra-se enquadrada no regime normal de periodicidade mensal, como sujeito passivo com direito à

dedução integral do imposto, tendo por atividade a produção de eletricidade de origem térmica e outras supra referidas, com CAE ....

- c) No âmbito da actividade que prossegue, a Requerente realiza investimentos associados à implantação de infraestruturas que permitam a produção de energia hidroeléctrica, nomeadamente barragens, suportando os respectivos custos acrescidos de IVA;
- d) A Requerente promove, no âmbito da prossecução da sua actividade, a realização de eventos com o propósito de dar a conhecer o património industrial e tecnológico da produção hidroeléctrica em Portugal e de publicitar os projectos de maior relevo que se propõe concretizar ou que já concretizou;
- e) A Requerente organizou e levou a efeito, no exercício de 2010, a realização de um concerto denominado “*Alqueva II*”; a inauguração da entrada em exploração da Central de Ciclo Combinado de Lares; e a cerimónia de lançamento e início de construção do Projecto de Salamonde II - barragem de Salamonde, localizada na bacia do Cávado-Rabagão, no concelho de Vieira do Minho;
- f) A Requerente procedeu à dedução integral do IVA suportado no pagamento destes serviços.
- g) Ainda no exercício de 2010 a Requerente adquiriu quatro viaturas ligeiras de mercadorias ao fornecedor B, com cinco lugares, e procedeu à dedução integral do IVA contido nas respectivas despesas, no montante de € 22.865,48;
- h) O respectivo livrete classifica-as como “*viaturas ligeiras de mercadorias*”, com caixa aberta com cobertura e 5 lugares (incluindo o condutor);

- i) A sua utilização encontrava-se afecta à fiscalização e supervisão de obra nas áreas que compreendem as empreitadas de edificação de aproveitamentos hídricos de Salamonde e Ribeiradio, durante o período necessário à sua realização;
- j) Depois de concluídas as obras nestas empreitadas as mesmas viaturas são reutilizadas, para o mesmo fim, em outras obras ou empreendimentos da Requerente que estejam em execução; **(Cfr. Depoimento das testemunhas C e D, inquiridas nos autos);**
- k) A Requerente não tem a seu cargo a construção propriamente dita, recorrendo a subempreiteiros, mas é a dona da obra e acompanha e fiscaliza a sua execução, para o que utiliza os seus engenheiros e técnicos e as referidas viaturas destinam-se às suas deslocações entre as obras em execução;
- l) A tipologia de viaturas, revela-se adequada ao contexto específico onde decorrem as obras com acessos em lama, inclinações acentuadas e sinuosas e à necessidade de deslocação das equipas (da própria A, SA e, por vezes, de entidades externas) de fiscalização de obra, muitas delas constituídas por mais de três elementos, as quais são regulares por parte da Requerente para fiscalizar o cumprimento das obras adjudicadas a terceiros (empreiteiros e subempreiteiros) mas cuja responsabilidade e garantia de qualidade assistem à própria A, SA, que faz um acompanhamento diário das mesmas; – **cfr.doc. nº 10 junto ao pedido arbitral e depoimento das testemunhas inquiridas.**
- m) Ao abrigo da Ordem de Serviço n.º ... , de 24 de Maio de 2012, foi a Requerente alvo de um procedimento de inspeção tributária externo e de âmbito geral, por referência ao exercício de 2010, do qual resultaram, entre

outras, as correções efectuadas em sede de IVA pelo montante global de € 115 854,76 (cf. fl. 8 do RIT);

- n) Tais correcções geraram as liquidações adicionais de IVA e respectivos juros compensatórios, objecto da reclamação graciosa n.º..., a saber:

#### **Liquidações adicionais de IVA**

Número Liquidação	Período Liquidação	Valor da Liquidação	Valor Reclamado
...	1002	€ 5.745,40	€ 5 745,40
...	1011	€ 28.513,53	€ 14 661,42
...	1012	€ 78.975,92	€ 28 695,61
TOTAL		€ 113.234,85	€ 49 102,43

#### **Liquidações de juros compensatórios**

Número Liquidação	Período Liquidação	Valor da Liquidação	Valor Reclamado
...	1002	€ 663,00	€ 663,00
...	1011	€ 2.437,32	€ 1 253,25
...	1012	€ 6.482,52	€ 2 355,40
TOTAL			€ 4 271,65

- o) Em sede de reclamação graciosa a Requerente solicitou a anulação parcial das liquidações adicionais de IVA e de juros compensatórios, referente ao exercício de 2010 (Cfr. Quadro anterior), relacionadas com a dedução de IVA suportado com a realização de determinados eventos promocionais e com a aquisição de quatro viaturas adquiridas ao fornecedor B, com fundamento em ilegalidade;

- p) A reclamação graciosa teve como decisão o indeferimento, proferida por despacho da respectiva Chefe de Divisão, de 24 de fevereiro de 2014, fundamentado e aposto à Informação n.º 31 – ADP/2014, da Divisão de Gestão e Assistência Tributária (DGAT), da Unidade dos Grandes Contribuintes, junta ao PA;
- q) A Requerente procedeu ao pagamento integral, em 28 de Junho de 2013, das liquidações adicionais e de juros compensatórios em causa, como resulta dos comprovativos apostos nos docs. 2 a 7 juntos ao pedido arbitral.

## **B) FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO**

15. A convicção sobre os factos dados como provados fundou-se na prova documental junta aos autos pela Requerente não contraditados pela contraparte, bem assim como dos factos aceites mutuamente pelas partes e, ainda, do depoimento das testemunhas **C** e **D**, ouvidas nos autos, ambos engenheiros civis e funcionários da Requerente, com responsabilidades no acompanhamento das obras de construção das barragens de Salamonde e Ribeiradio, às quais foram afectas as viaturas “Pick up” em causa nos autos.
16. Não há factos não provados a registar, com relevância para a decisão a proferir nos presentes autos.

## **IV – FUDAMENTAÇÃO DE DIREITO**

17. Fixada a matéria de facto, importa conhecer das questões decididas supra indicadas, correspondendo, em síntese, às questões de ilegalidade suscitadas pela Requerente no presente pedido arbitral, por alegado vício de erro sobre os pressupostos de facto e de direito que conduziram às liquidações adicionais de

imposto e juros, bem assim como ao indeferimento da reclamação graciosa deduzida pela ora Requerente.

O quadro jurídico aplicável à questão a decidir, quer quanto à dedutibilidade do IVA suportado nas despesas com eventos promocionais quer na aquisição das viaturas “pick up” descritas nos presentes autos assenta, no essencial, no disposto nos artigos 20º e 21º do CIVA.

#### **A) O Direito nacional aplicável**

18. O direito à dedução constitui um elemento essencial do funcionamento do imposto sobre o valor acrescentado e constitui o esteio fundamental deste imposto que se pretende neutral e sem qualquer efeito cumulativo indevido que se repercute no preço final do consumidor.

Sobre as questões fundamentais em apreço dir-se-á que o primeiro limite da interpretação é a letra da lei, mas não o único. A tarefa interpretativa exige algo mais, ou seja, a partir do texto da norma impõe-se a descoberta da ratio legis subjacente, tarefa de interligação e valoração que escapa ao domínio literal.

19. Dispõe o nº 3 do artigo 11º da LGT: *“persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários”*. No caso em apreço, deve atender-se à substância económica dos factos tributários e à sua conexão comprovada com o exercício da actividade da Requerente, para se concretizarem adequadamente os normativos do CIVA, para a adequada apreciação da matéria de direito em discussão.

20. Atendendo, em primeira linha, à letra da lei, temos de atender ao disposto no artigo 19º do CIVA:

1- *“ Para apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos deduzem, nos termos dos artigos seguintes, ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efectuaram:*

- a) *O imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outors sujeitos passivos.” (...)*

Dispõe ainda o artigo 20º do CIVA:

*1- Só pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações seguintes:*

- a) *Transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas;” (...)*

E, por fim, dispõe o artigo 21º do CIVA:

#### ***Exclusões do direito à dedução***

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

*a) Despesas relativas à aquisição, fabrico ou importação, à locação, à utilização, à transformação e reparação de viaturas de turismo, de barcos de recreio, helicópteros, aviões, motos e motociclos. É considerado viatura de turismo qualquer veículo automóvel, com inclusão do reboque, que, pelo seu tipo de construção e equipamento, não seja destinado unicamente ao transporte de mercadorias ou a uma utilização com carácter agrícola, comercial ou industrial ou que, sendo misto ou de transporte de passageiros, não tenha mais de nove lugares, com inclusão do condutor;*

*(...)*

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

*d) Despesas respeitantes a alojamento, alimentação, bebidas e tabacos e despesas de recepção, incluindo as relativas ao acolhimento de pessoas estranhas à empresa e as despesas relativas a imóveis ou parte de imóveis e seu equipamento, destinados principalmente a tais recepções.*

*(...)*

2- Não se verifica, contudo, a exclusão do direito à dedução nos seguintes casos:

(...)

*d) Despesas mencionadas nas alíneas c) e d), com excepção de tabacos, ambas do número anterior, efectuadas para as necessidades directas dos participantes, relativas à organização de congressos, feiras, exposições, seminários, conferências e similares, quando resultem de contratos celebrados directamente com o prestador de serviços ou através de entidades legalmente habilitadas para o efeito e comprovadamente contribuam para a realização de operações tributáveis, cujo imposto é dedutível na proporção de 50 %; (...)*”

21. As normas supra descritas constituem, assim, o quadro jurídico fundamental para a resolução das questões em apreço. Importa ter em conta que, em sede de IVA, as normas jurídicas que regulamentam o exercício do direito à dedução visam e devem garantir a neutralidade do imposto, assentando no método de crédito de imposto ou método subtrativo indireto, em conformidade com o princípio instituído pela Sexta Directiva, subjacente ao disposto nos artigos 19.º e seguintes do CIVA.

Para apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos deduzem ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efectuaram o imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos., constituindo pressuposto do direito à dedução do IVA **que os bens e serviços estejam directamente relacionados com o exercício da sua actividade.**

22. Releva para a resolução do caso em apreço que nos termos do artigo 20.º, n.º 1, alínea a) do CIVA, só pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização de transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas, pressuposto que se verifica no caso *sub judice*, como a própria ATA admite na sua resposta. Apesar do que se deixa exposto, resulta do supra referido artigo 21º do CIVA que, ainda que estejam em causa aquisições de bens ou serviços conexos com o exercício da actividade desenvolvida pelo sujeito passivo, a dedução do IVA

suportado não é permitida se aqueles forem excluídos nos termos previstos neste normativo legal.

- 23.** Sem prejuízo do que se deixa exposto, resultam previstas do n.º 2, do artigo 21.º do CIVA, um conjunto de circunstâncias nas quais o direito à dedução poderá não ser excluído. Sucede assim com as despesas previstas na alínea d), do n.º 2, do artigo 21.º do CIVA, em relação às quais o direito à dedução não fica excluído **desde que se comprove que aquelas contribuam para a realização de operações tributáveis**, cujo imposto é dedutível, **quando resultem de contratos celebrados diretamente com o prestador de serviços ou através de entidades legalmente habilitadas para o efeito e comprovadamente contribuam para a realização de operações tributáveis, cujo imposto é dedutível na proporção de 50 %.**

**B) A conformidade do normativo do artigo 21º do CIVA com a Sexta Directiva:**

24. Alega a Requerente que a interpretação prosseguida pela Requerida quanto à aplicação do artigo 21º do CIVA viola a Sexta Directiva, e, nessa medida, se revelava incompatível com o direito comunitário. Assim, importa desde já decidir esta questão.

No entendimento da requerente, ao abrigo do artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva os Estados-Membros foram autorizados a manter as suas legislações em matéria de exclusão do direito à dedução do IVA, existentes na data da sua entrada em vigor e até ao momento em que o Conselho determinasse as despesas que não dão lugar a esse direito (cf. artigo 84.º e seguintes do pedido de pronúncia arbitral), argumentando, que Portugal não continha nenhuma disposição semelhante ao artigo 21.º do CIVA antes da entrada em vigor deste Código, termos em que conclui que a interpretação e aplicação do artigo 21.º do CIVA como exclusão do direito à dedução ao abrigo da cláusula *standstill*, seria totalmente contrária ao direito da União e com ele incompatível.

25. Neste ponto, com o bem refere a Requerida AT, “*é um facto que Portugal não tinha, na sua legislação, esta limitação, porquanto o seu imposto sobre o consumo não era o IVA, mas o Imposto de Transacções. No entanto, ao aderir à então Comunidade Económica Europeia, foi-lhe permitido prever esta limitação, pelo que não há qualquer violação do direito da União Europeia.*”

Vejamos, pois, o enquadramento desta questão suscitada pelas partes.

26. O artigo 2.º, da primeira Directiva 67/227/CEE do Conselho, de 11 de Abril de 1967<sup>1</sup>, relativa à harmonização das legislações dos Estados Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios tem a seguinte redacção:

*«O princípio do sistema comum de [IVA] consiste em aplicar aos bens e aos serviços um imposto geral sobre o consumo exactamente proporcional ao preço dos bens e dos serviços, qualquer que seja o número de transacções ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior à fase de tributação.*

*Em cada transacção, o [IVA], calculado sobre o preço do bem ou do serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do [IVA] que tenha incidido directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço. [...]»*

27. O artigo 17.º, n.ºs 2, 6 e 7, da Sexta Directiva, alterada pela Directiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de Abril de 1995<sup>2</sup> dispõe que:

*«2. Desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis, o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor:*

*O [IVA] devido ou pago no território do país em relação a bens que lhe sejam ou venham a ser entregues e em relação a serviços que lhe sejam ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo;*

<sup>1</sup> Cfr. JO 1967, 71, p. 1301; EE 09 F1 p. 3.

<sup>2</sup> Cfr. JO L 102, p. 18.

[...]

*O mais tardar antes de decorrido o prazo de quatro anos a contar da data da entrada em vigor da presente directiva, o Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, determinará quais as despesas que não conferem direito à dedução do [IVA]. Serão excluídas do direito à dedução, em qualquer caso, as despesas que não tenham carácter estritamente profissional, tais como despesas sumptuárias, recreativas ou de representação. (sublinhado nosso)*

*Até à entrada em vigor das disposições acima referidas, os Estados Membros podem manter todas as exclusões previstas na legislação nacional respectiva no momento da entrada em vigor da presente directiva.*

*Sem prejuízo da consulta prevista no artigo 29.º, os Estados Membros podem, por razões conjunturais, excluir parcial ou totalmente do regime das deduções alguns ou todos os bens de investimento ou outros bens. A fim de manterem condições de concorrência idênticas, os Estados Membros podem, em vez de recusar a dedução, tributar os bens produzidos pelo próprio sujeito passivo ou que este tenha adquirido no território do país, ou que tenha importado, de modo que tal tributação não exceda o montante do imposto sobre o valor acrescentado que incidiria sobre a aquisição de bens similares.»*

**28.** Importa, neste âmbito, desde logo, compulsar o entendimento do TJUE a respeito do direito à dedução, vertido no artigo 17.º da Sexta Directiva, segundo o qual “o sujeito passivo terá direito à dedução integral do IVA incorrido sempre que exista “uma relação directa e imediata entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusantes com direito à dedução” (Cfr., entre outros, a **jurisprudência vertida no Acórdão Midland Bank**).

Esta orientação foi replicada pelo Tribunal de Justiça no Acórdão proferido em 6 de Setembro de 2012, no âmbito do caso C-496/11, onde se afirma que “para o IVA ser dedutível, as operações efetuadas a montante devem apresentar um nexo direto e imediato com operações a jusante com direito a dedução. Assim, o direito a

*dedução do IVA que incide sobre a aquisição de bens ou de serviços a montante pressupõe que as despesas efetuadas com a sua aquisição façam parte dos elementos constitutivos do preço das operações tributadas a jusante com direito a dedução [...]. Porém, admite -se igualmente um direito a dedução a favor do sujeito passivo, mesmo na falta de um nexo direto e imediato entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito a dedução, quando os custos dos serviços em causa fazem parte das suas despesas gerais e são, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos bens que fornece ou dos serviços que presta. Estes custos têm, com efeito, um nexo direto e imediato com o conjunto da atividade económica do sujeito passivo”. (sublinhados nossos).*

**Ainda a este propósito, o TJUE vem ainda clarificar que** “o regime de dedução previsto no artigo 17.º n.º 5, da Sexta Diretiva visa unicamente os casos em que os bens e os serviços são utilizados por um sujeito passivo para realizar simultaneamente operações económicas com direito a dedução e operações económicas sem direito a dedução, ou seja, bens e serviços cuja utilização é mista” **e que** “pelo contrário, os bens e os serviços que são utilizados pelo sujeito passivo unicamente para realizar operações económicas com direito a dedução não entram no campo de aplicação do artigo 17.º, n.º 5, da Sexta Diretiva, sendo abrangidos, no que respeita ao regime de dedução, pelo artigo 17.º, n.º 2, desta diretiva” **(sublinhado e negrito nossos).**

- 29.** Assim, e reportando-se ao caso concreto da Recorrente, o entendimento coerente com a jurisprudência supra citada é o de considerar que todos os serviços adquiridos a montante que revelem um nexo directo e imediato com operações económicas a jusante com direito a dedução, conferem ao sujeito passivo em causa o direito, ao abrigo do artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Directiva, de deduzir a integralidade do IVA que tenha onerado a aquisição a montante de bens ou serviços que revelem um nexo directo com as operações. Este direito a dedução não pode ser limitado, segundo o entendimento do TJUE, desde que se cumpram os pressupostos supra expostos.

Acresce aos princípios afirmados pela jurisprudência citada, um outro que se afigura muito relevante para a decisão a proferir nos presentes autos, segundo o qual para avaliar a existência do “*nexo directo e imediato*” a que o TJUE se reporta, como condição de aplicação do n.º 2 do artigo 17.º da Sexta Directiva, não devem ser considerados argumentos de “*natureza meramente formal*”, o que, na expressão usada pelo próprio TJUE se afigura “*manifestamente ilegal, porquanto este não integra os pressupostos de que a Sexta Directiva, o Código do IVA e o próprio TJ fazem depender o exercício do direito à dedução*”. Neste mesmo sentido, fazendo aplicação expressa da referida jurisprudência do TJUE, se pronunciou o Supremo Tribunal Administrativo (STA) no Acórdão de 30-10-2013 (2ª secção), no âmbito do processo n.º 01238/13, disponível in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

30. Tal entendimento jurisprudencial é corroborado em diversos Acórdãos do TJUE, designadamente, o Acórdão PARAT<sup>3</sup>, do qual se extrai, também com interesse para a decisão a proferir nos presentes autos, que “*o princípio do direito a dedução do IVA é mitigado pela disposição derogatória que figura no segundo parágrafo do artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva. Ao abrigo desta disposição, os Estados-Membros são autorizados a manter as suas legislações existentes, em matéria de exclusão do direito a dedução do IVA, na data da entrada em vigor da referida directiva, até ao momento em que o Conselho determine as despesas que não dão lugar a esse direito.*” Neste mesmo Acórdão, o TJUE refere ainda que, “*o artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva contém uma cláusula de «standstill» que prevê a manutenção das exclusões nacionais do direito a dedução do IVA que eram aplicáveis antes da entrada em vigor da Sexta Directiva pelo Estado-Membro em causa. Essa disposição visa permitir aos Estados-Membros, enquanto aguardam que o Conselho estabeleça o regime comunitário das*

<sup>3</sup> Cfr. Acórdão do TJUE, citado como Acórdão PARAT, proferido no âmbito do processo C-74/08, de 23 de Abril de 2009. Acresce registar que a jurisprudência em causa tem sido pacificamente assumida pelo TJUE em muitos e diversos processos sobre a questão da “limitação à dedutibilidade do IVA, dos quais destacamos os seguintes: Acórdãos de 21 de Março de 2000, GABALFRISA e o., C 110/98 a C 147/98, Colect., p. I 1577, n.º 43; Ac. de 8 de Janeiro de 2002, METROPOL E STADLER, C 409/99, Colect., p. I 81, n.º 42; Ac. de 26 de Maio de 2005, KRETZTECHNIK, C 465/03, Colect., p. I 4357, n.º 33; Ac. de 11 de Dezembro de 2008, DANFOSS E ASTRAZENECA, C 371/07, Colect., p. I 0000, n.º 27, e Ac. de 22 de Dezembro de 2008, MAGOORA, C 414/07, Colect., p. I 0000, n.º 29.

*exclusões do direito a dedução do IVA, manter qualquer regra de direito nacional que exclua esse direito a dedução efectivamente aplicado pelas suas autoridades públicas no momento da entrada em vigor da Sexta Directiva.” Refere ainda, mais adiante, que “tendo em conta que todas as disposições derogatórias devem ser objecto de interpretação estrita, **não se pode considerar que o artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva autorize um Estado-Membro a manter uma restrição do direito a dedução do IVA susceptível de se aplicar genericamente a qualquer despesa relacionada com a aquisição de bens, independentemente da sua natureza ou do seu objecto.**” (Sublinhado nosso).*

31. Assim, é de concluir, em conformidade com a citada jurisprudência europeia seguida pelo nosso Supremo Tribunal Administrativo, que o artigo 17.º, n.º2, da Sexta Directiva, relativa à harmonização das legislações dos Estados Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, confere aos sujeitos passivos direitos que estes podem invocar perante o juiz nacional para se oporem a uma legislação nacional incompatível com essa disposição. Isso mesmo foi expressa e claramente reconhecido pelo TJUE.

Sendo assim, afigura-se que, no caso de a exclusão do regime de deduções não ter sido estabelecida em conformidade com as disposições da Sexta Directiva, as autoridades fiscais nacionais não podem opor a um sujeito passivo uma disposição derogatória ao princípio do direito a dedução do imposto sobre o valor acrescentado. E, citando mais uma vez o TJUE, no entendimento vertido no Acórdão PARAT, “*caso o sujeito passivo tenha sido sujeito a essa medida, deve poder recalcular a dívida de imposto que lhe incumbe, em conformidade com o artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Directiva, se os bens e os serviços tiverem sido utilizados para as necessidades inerentes a operações tributadas.*”

32. Posto isto, tomando como referência os considerandos supra expostos, o quadro jurídico comunitário e nacional aplicável, há que os proceder à sua aplicação em conformidade, na decisão da questão em discussão nos presentes autos. Uma

análise conjunta e objectiva das disposições legais aplicáveis e da jurisprudência supra citada, conduz à conclusão que: as restrições à dedução consignadas no artigo 21.º do Código do IVA terão como limite *“uma relação de proporcionalidade entre o fim prosseguido por uma certa norma nacional e a restrição que isso envolve para o direito do particular”*. É neste enquadramento que deve ser analisado o caso em apreciação.

33. Assim, em primeiro lugar há que ter em primeira linha de consideração que o direito à dedução constitui parte integrante do mecanismo do IVA, é um princípio fundamental inerente ao sistema comum do IVA, visa garantir a almejada neutralidade do imposto e, por isso mesmo, não pode, em princípio, ser limitado. O facto da legislação portuguesa não conter esta limitação ao tempo da entrada em vigor da Sexta Directiva está justificada pela natureza do imposto anteriormente em vigor (imposto sobre transações e não imposto do tipo IVA).

Assim sendo, cabia e cabe ao legislador nacional regulamentar internamente o funcionamento do IVA, sempre no escrupuloso respeito pelas Directivas comunitárias de referência. Portugal tinha e tem essa prerrogativa à semelhança do sucedido em outros Estados membros aderentes, nos quais também foi necessário regulamentar o imposto. Não colhe, pois, o argumento da Requerente segundo o qual as limitações ao direito de dedução contrariam a cláusula «standstill» contida na Sexta Directiva.

A questão que importa verdadeiramente aferir é se as limitações em causa no artigo 21º do CIVA, alegadas pela Requerente, são ou não compatíveis com a Sexta Directiva, à luz dos princípios e entendimento jurisprudencial supra exposto.

34. Ora, como resulta do entendimento jurisprudencial supra citado não constitui violação da regulamentação comunitária aplicável a existência de algumas limitações ao direito de dedução desde que devidamente justificadas, com respeito pelos princípios fundadores do imposto e dentro dos limites impostos pelo princípio da proporcionalidade. Tais limitações não podem ser indiscriminadamente aplicadas em termos tais que constituam um efectivo óbice ao

legítimo direito de dedução do imposto, quando se verifique o necessário nexo de causalidade entre as despesas realizadas e a concretização de operações tributáveis pelo sujeito passivo.

35. De acordo com os princípios que regulam o sistema comum do IVA, esse imposto é aplicado a todas as transacções de produção ou de distribuição, com dedução do IVA que onerou directamente as operações realizadas a montante. O direito a dedução é imediatamente exercido para a totalidade dos impostos que oneraram as operações realizadas a montante. Daqui resulta que toda e qualquer limitação do direito a dedução do IVA tem repercussões no nível da carga fiscal e deveria ser aplicada de forma semelhante em todos os Estados Membros. Mas nesta matéria, como vimos, a harmonização revela-se ainda incompleta pela ausência de um regime único para o exercício do direito à dedução, o qual está claramente pressuposto no texto da Sexta Directiva, mas que até ao momento apenas tem sido concretizado parcialmente (como por exemplo, sucede com a introdução do Regulamento de Execução (EU) n.º 281/2011, do Conselho, de 15.03.2011), sendo que as limitações ao direito de dedução permanecem na disposição do legislador nacional, ainda assim, num quadro de conformidade e obediência aos princípios impostos pelas Directivas supra referidas.

36. Sendo assim, há ainda que salientar que o artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Directiva enuncia, em termos expressos e precisos, o princípio da dedução pelo sujeito passivo dos montantes de IVA que lhe são facturados pelos bens que lhe são fornecidos ou pelos serviços que lhe são prestados, **se esses bens e esses serviços forem utilizados para as necessidades inerentes às suas operações tributadas.**<sup>4</sup>

37. Por último, analisado o artigo 21º do CIVA, na versão em vigor ao tempo dos factos tributários descritos nos autos, resta aferir se ele contém uma limitação geral

---

<sup>4</sup> Neste sentido, cfr. Ac. do TJUE de 19 de Setembro de 2000, AMPAFRANCE E SANOFI, C 177/99 e C 181/99, Colect., p. I 7013, n.º 34, e acórdãos, já referidos, DANFOSS E ASTRAZENECA, n.º 26, e Magoora, n.º 28.

do direito a dedução do IVA, o que manifestamente seria contrário à Directiva, ou se contém limitações à dedução do imposto, contidas dentro dos limites impostos pela regulamentação comunitária. Neste ponto, por tudo o que se deixa supra exposto, somos levados a concluir que o normativo em causa é, na sua letra e na sua ratio legis, compatível com a Sexta Directiva. Os problemas poderão surgir, isso sim, pela interpretação levada a cabo pela AT, em cada caso concreto, para a sua aplicação. Aliás, a própria Requerente configura desse modo a sua alegação quando invoca, no seu artigo 46º da PI que “*A Requerente considera que a AT estruturou as liquidações com base numa interpretação e aplicação dos citados normativos de forma incompatível com o direito à dedução do IVA - em que assenta a neutralidade característica fundamental deste imposto.*”

38. É esta interpretação, que se impõe seja conforme à letra da lei mas sobretudo à sua *ratio legis* e, fundamentalmente, conforme ao disposto na Sexta Directiva que as questões em apreciação terão de ser decididas.<sup>5</sup> Analisado o artigo 21º do CIVA, não resulta do mesmo a consagração de limitações indiscriminadas, aplicáveis em sede geral a toda e qualquer transacção com determinadas características, o que seguramente o tornaria incompatível com o direito comunitário aplicável, mas sim um conjunto de limitações, que visam evitar deduções abusivas, alheias ao escopo da empresa ou susceptíveis de beneficiar pessoas ou entidades alheias á mesma.<sup>6</sup> Como se sabe as normas antiabuso, nas quais se inclui o artigo 21º do CIVA, visam sobretudo constituir um impedimento à evasão fiscal, à fraude fiscal, bem assim como, a um planeamento fiscal agressivo ou elisão fiscal.<sup>7</sup>

39. Nestes termos a norma do artigo 21º, se interpretada em conformidade com os princípios expressos na jurisprudência do Tribunal de Justiça não parece constituir

<sup>5</sup> Neste sentido, cfr. Acórdãos do TJUE de 6 de Outubro de 2005, COMISSÃO/ESPANHA, C 204/03, Colect., p. I 8389, n.os 26 e 27, bem como COMISSÃO/FRAÇA, C 243/03, Colect., p. I 8411, n.º 32.

<sup>6</sup> Sobre o assunto, vd., entre outros, CLOTILDE CELORICO PALMA – Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado, in cadernos IDEF, nº1, 2ª Edição, Almedina, págs. 160 e ss.

<sup>7</sup> Neste sentido vd. RUI GUEDES HENRIQUES, TIAGO ALMEIDA VELOSO E LARA CASTRO – *As Novas regras Antiabuso em matéria de IVA* – in Cadernos IVA 2013, sob Coordenação de Sérgio Vasques, Almedina, págs. 335 e ss.

uma limitação do direito à dedução não autorizada pelo artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Directiva. Por outro lado, o princípio do direito a dedução do IVA é mitigado pela disposição derogatória que figura no segundo parágrafo do artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva, ao abrigo do qual, os Estados Membros são autorizados a manter as suas legislações, em matéria de exclusão do direito a dedução do IVA, pelo menos até ao momento em que o Conselho determine as despesas que não dão lugar a esse direito<sup>8</sup>.

40. Assim, a cláusula “*standstill*” a que alude a Requerente aplica-se aos Estados Membros que ao tempo da entrada em vigor da Sexta Directiva possuíam um imposto do tipo IVA. Para os demais, como sucedeu com Portugal, deve entender-se que para o Estado Membro aderente, que por via disso se viu obrigado a introduzir na ordem jurídica interna um novo imposto sobre o valor acrescentado, lhe cabe a competência para regulamentar o CIVA, em conformidade com as Directivas aplicáveis a esta matéria, introduzindo e respeitando os respetivos princípios estruturantes.

41. Aliás, a propósito do direito à dedução do IVA a jurisprudência do STA tem vindo a entender que é de admitir a dedutibilidade dos custos que revelem umnexo directo e imediato com o conjunto da actividade económica do sujeito passivo. Em Acórdão recente, proferido pelo STA em 3/07/2013, foi considerado que “*o Código do IVA resulta da transposição para a ordem jurídica interna de diversas Directivas comunitárias referentes à harmonização das legislações dos Estados Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, devendo a interpretação da lei interna ser, neste domínio, convergente com os princípios e regras postulados na respectiva disciplina comunitária. No que respeita ao direito de dedução, a jurisprudência do Tribunal de Justiça da Comunidade Europeia (TJCE) vem afirmando que o «direito à dedução previsto nos artigos 17º a 20º da*

---

<sup>8</sup> Cfr., entre outros, Acórdãos, já referidos, METROPOL E STADLER, considerando n.º 44, e DANFOSS E ASTRAZENECA, considerando n.º 28.

*Sexta Diretiva faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio ser limitado. (...) Para que o IVA seja dedutível, as operações efetuadas a montante devem ter uma relação direta e imediata com as operações a jusante com direito a dedução. Assim, o direito à dedução do IVA que incidiu sobre a aquisição de bens ou serviços a montante pressupõe que as despesas efetuadas com a sua aquisição tenham feito parte dos elementos constitutivos do preço das operações tributadas a jusante com o direito a dedução.”*

A propósito da análise da jurisprudência do Tribunal de Justiça o STA, no acórdão supra citado, faz referência expressa ao entendimento firmado no Acórdão Kretztechnik.<sup>9</sup>

Em síntese, a jurisprudência do TJUE vem admitindo um direito a dedução do sujeito passivo, mesmo na falta de umnexo directo e imediato entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito a dedução, quando os custos dos serviços em causa fazem parte das suas despesas gerais e são, enquanto tal, elemento constitutivo do preço dos bens que fornece ou dos serviços que presta. Estes custos têm com efeito, umnexo directo e imediato com o conjunto da actividade económica do sujeito passivo.

42. Tendo como pressuposto os normativos e a jurisprudência supra explanada há que fazer a sua aplicação ao caso dos presentes autos, distinguindo as duas situações em apreciação: o direito a dedução do IVA suportado nas despesas com os eventos descritos nos autos e o IVA suportado com a aquisição das viaturas “pick up”.

### **C) Quanto às despesas com os eventos:**

43. Estão em causa nos presentes autos a dedutibilidade do IVA suportado na realização de eventos que segundo a Requerente se inserem em acções de divulgação e promoção da imagem e património da Requerente – especificamente

---

<sup>9</sup> Cfr. A este propósito, Acórdão Kretztechnik, proc. C-465/03; Ac. TJCE, 2ª Secção, de 8/06/2000, in proc. C-98/98; Ac. TJUE de 6/9/2012, in proc. C-496/11 e AB SKF, de 29/10/2009, in proc. C-29/08, todos disponíveis in <http://new.eur-lex.europa.eu>

as barragens hidroeléctricas, **intrinsecamente conexions com a prossecução da sua actividade.**

44. Na verdade, a realização dos concertos promocionais levados a cabo pelo Grupo A, tiveram um propósito, e não se alcança que ele tenha sido outro senão promover a imagem da empresa, dar conhecimento ao público-alvo dos projectos a concretizar, da sua importância estratégica, para o interesse do mercado em geral, bem assim como para a política de produção e implementação no mercado da própria empresa A, SA. Assim sendo, não se vê como considerar tais despesas alheias à actividade exercida. Pelo contrário, a promoção de projectos de relevância para o mercado energético nacional, a sua apresentação ao público e a entidades comercialmente interessadas no sector, bem assim como para o público em geral, não pode ser menos relevante do que a publicidade por qualquer outro meio.
45. As despesas de publicidade têm umnexo directo com a realização do escopo da empresa (de qualquer empresa), pelo que, à luz dos princípios supra expostos e da jurisprudência do TJUE e do STA, não se vislumbra argumento plausível para se limitar o direito à dedução do IVA. Alega a Requerente, que *“a AT tem resolvido este erro dos serviços de inspecção a favor do contribuinte, como pode ler-se na decisão do recurso hierárquico interposto pela sociedade-mãe do grupo (com despacho concordante do Subdirector geral para a área tributária do IVA, e ora junto em anexo como documento n.º 11)”*. Porém, o que é possível extrair da decisão de indeferimento da reclamação graciosa junta aos autos é que a AT terá alterado a sua posição, o que determinou esta inflexão e o entendimento plasmado no indeferimento da reclamação graciosa.
46. Como bem reconhece o nosso STA no acórdão já supra citado de 3/7/2013 (Proc.1148/11), acolhendo a jurisprudência do TJUE nos Acórdãos Kretztechnik e Inverstrand, *“vem sendo admitido a favor do sujeito passivo, mesmo na falta de nexo directo e imediato, entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito a dedução, quando os custos dos serviços*

*em causa fazem parte das suas despesas gerais e são, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos bens que fornece ou dos serviços que presta.”*

Os custos em causa nos presentes autos têm umnexo directo e imediato com o conjunto da actividade económica do sujeito passivo, destinando-se a promover os projectos em causa, a sua divulgação ao público e a sensibilização para a sua importância estratégica, pelo que a exclusão do direito à dedução do IVA, se afigura ilegal, à luz da jurisprudência comunitária supra enunciada, bem assim como viola o próprio disposto no artigo 21º do CIVA.

47. A publicidade, cujo conceito o TJUE definiu, “*comporta necessariamente a difusão duma mensagem destinada a informar os consumidores da existência e das qualidades de um produto ou de um serviço, com o objetivo de aumentar as vendas; embora a difusão desta mensagem se faça habitualmente mediante palavras, escritos e/ou imagens, através da imprensa, da rádio e/ou da televisão, pode ser também realizada pela utilização parcial ou mesmo exclusiva de outros meios*”. E, como alega a requerente o Grupo A enfrenta hoje uma concorrência crescente por parte de outros operadores, a reforçar a necessidade de investimento em iniciativas de carácter promocional, mormente associadas à divulgação dos seus projectos hidroeléctricos mais relevantes.

48. Mas alega a AT que os eventos organizados pela Requerente contaram com a presença de pessoas estranhas ao sujeito passivo, nomeadamente, membros do governo e público em geral, sendo, aliás, dirigidos a agentes externos ao grupo A, como tal, os encargos incorridos com a preparação de tais eventos são enquadráveis na citada alínea d) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA e, como tal, encontram-se excluídos do direito à dedução. Pois bem, a este propósito convém recordar mais uma vez a necessidade de interpretação conforme à Directiva comunitária e a jurisprudência comunitária supra citada. Acresce ainda que do disposto no artigo 21º, nº2, alínea d), resulta que **não se verifica a exclusão do direito à dedução no caso das despesas mencionadas noas alíneas c) e d) do número 1, quando as mesmas resultem de contratos celebrados diretamente com o prestador de**

**serviços ou através de entidades legalmente habilitadas para o efeito e comprovadamente contribuam para a realização de operações tributáveis, cujo imposto é dedutível na proporção de 50%.**

49. Assim, se é certo que a norma do artigo 21.º do CIVA exclui o direito à dedução de certas despesas que, atenta a sua natureza, permitem presumir que estas possam ser aproveitadas para a satisfação de necessidades particulares, a verdade é que o legislador também admite que os bens ou serviços identificados no n.º 1 possam destinar-se a fins empresariais ou, na expressão do Tribunal de Justiça, a fins profissionais. Assim, o legislador português, por entender que o controlo deste tipo de despesas podia ser difícil de alcançar, optou por excluir a possibilidade de deduzir o IVA, tentando evitar abusos ou fraudes. Mas reconhecendo que as mesmas possam justificar-se pelonexo directo e imediato com a actividade da empresa, admitiu a sua dedução nos casos previstos na alínea d), do n.º 2.
- Dir-se-á que a técnica legislativa não foi feliz, mas o sentido da norma é perceptível e admite a dedução do imposto suportado nos termos supra explicitados.

50. É pressuposto fundamental do direito à dedução do IVA que os bens serviços estejam directamente relacionados com o exercício da actividade do contribuinte (artigo 20º do CIVA), o que acarreta a exclusão do direito à dedução o IVA contido nas despesas referidas no artigo 21º, n.º 1, alínea d) do CIVA que são as despesas que não têm um carácter estritamente profissional, tais como as despesas sumptuárias, recreativas ou de representação, sem qualquernexo com a actividade da empresa.

51. Outra interpretação constituiria violação dos princípios contidos na Sexta Directiva, e seria totalmente incoerente com o próprio sistema de sistema de deduções ínsito no CIVA. Assim, de acordo com o disposto no artigo 19.º do CIVA, para apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos podem deduzir ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efectuaram o imposto que tenha

incidido sobre os bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações referidas no artigo 20.º do mesmo CIVA, sendo pressuposto do direito à dedução que os bens e serviços estejam directamente relacionados com o exercício da sua actividade.

52. Assim, por força do disposto no n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, as situações expressas de exclusão do direito à dedução são **excepcionais** e reportam-se a casos específicos enunciados pelo legislador nacional em termos taxativos, independentemente da sua utilização. Na verdade, facto é que, o legislador prevê a possibilidade de dedução do IVA suportado em 50%, nos termos da alínea d) do n.º 2 do artigo 21.º do CIVA, relativamente às despesas mencionadas nas alíneas c) e d), efectuadas para as necessidades directas dos participantes, relativas à organização de congressos, feiras, exposições, seminários, conferências e similares, quando resultem de contratos celebrados directamente com o prestador de serviços ou através de entidades legalmente habilitadas para o efeito e, comprovadamente, contribuam para a realização de operações tributáveis.

53. Alega ainda a Requerida que “(...) *como se extrai da Informação n.º 31 – ADP/2014, da DGAT - UGC, que fundamenta o despacho de indeferimento da reclamação graciosa sub judice, «na verdade estamos perante uma presunção inilidível, absoluta ou “jure et jure”, não admitindo prova em contrário, conforme decorre do disposto no n.º 2 do artigo 350.º do Código Civil. Desde que se encontrem preenchidos os pressupostos definidos pelo legislador, fica afastado o direito à dedução do IVA, no todo ou em parte (consoante os casos), sem que seja necessário atender a quaisquer demais circunstâncias ou factos”.*

54. Ora, não se acompanha o argumento da Requerida. Como bem se refere na Decisão Arbitral proferida no âmbito do processo nº 238/2013-T, de 4 de Abril de 2014, que se debruçou sobre idêntica matéria “*as normas relativas ao direito à dedução do IVA têm como efeito o afastamento da incidência do imposto, pelo que se reconduzem a normas de delimitação negativa da incidência devendo aplicar-se o*

*regime do referido artigo 73.º da LGT.*” Nesta decisão estava em causa, tal como nos presentes autos, a interpretação do artigo 21.º do Código do IVA, sendo que o Tribunal arbitral decidiu, e bem, pela existência de uma presunção ilidível, também no âmbito da realização de eventos, decidindo que:

*“No caso em apreço, sendo facto notório que a realização de concertos em barragens, especialmente no caso do concerto que teve cobertura televisiva, têm potencialidade de divulgação e promoção da imagem da Requerente, deve considerar-se ilidida a presunção que justifica o afastamento da dedutibilidade do IVA, tanto mais que não é crível que uma empresa da dimensão da Requerente realize eventos deste género tendo em vista a satisfação de interesses particulares dos que produzem e dos que assistem aos concertos.*

*Por isso é de considerar ilidida a presunção ínsita na alínea d) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, pelo que a Requerente tem direito a deduzir a totalidade do IVA relativo às despesas referidas, pelo que o não reconhecimento desse direito em relação a € 28.458,42 é ilegal por violação daquela norma, conjugada com o artigo 20.º n.º 1 do CIVA, e o artigo 73.º da LGT.”*

55. Por tudo o que vem exposto supra e sem necessidade de mais considerações, conclui este Tribunal que nos presentes autos, atendendo à prova produzida e à natureza dos eventos realizados (concerto “Alqueva II”, inauguração da Central de Ciclo Combinado de Lares e cerimónia de lançamento e início de construção do Projecto de Barragem de Salamonde II), com ampla divulgação pública e tendo como referencial a divulgação e promoção dos projectos hidroeléctricos realizados ou a realizar pela Requerente, conclui-se que os mesmos **revestem um interesse relevante e um nexó directo e imediato com a actividade da empresa**, sendo um facto notório que os mesmos não se realizaram para satisfazer interesses alheios ao escopo da empresa ou para favorecer interesses particulares.
56. Conclui-se, em face de todo o exposto, que a AT, na apreciação que fez da situação em apreço, considerando excluído o direito à dedução do IVA suportado com a realização dos eventos, **em causa incorreu em erro nos pressupostos de facto e**

de direito de aplicação do artigo 21.º do Código do IVA, pelo que a correcção efectuada pela AT com respeito ao IVA dedutível no valor de € 26.236,95, se revela ilegal por violação de lei e, em consequência, deverá ser anulada.

**D) Quanto à dedução do IVA relativo às viaturas do tipo “pick-up”**

57. A questão controvertida consiste em saber se a Requerente poderia ter deduzido o IVA suportado com a aquisição das quatro viaturas do tipo “pick-up”, ou se, pelo contrário, tal direito lhe é negado por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA.

No âmbito do procedimento inspectivo, que serviu de base para a fundamentação das correcções operadas e para a decisão de indeferimento da reclamação graciosa, os Serviços de Inspeção Tributária concluíram que:

*“ O sujeito passivo deduziu indevidamente a totalidade do IVA, relativo a um conjunto de encargos suportados com a aquisição de viaturas ligeiras, cujo imposto ascende ao montante de € 51.208,35.*

*Nos termos da al. a) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA é excluído do direito à dedução o IVA suportado com despesas de aquisição, fabrico ou importação, locação, utilização, transformação e reparação de viaturas de turismo, barcos de recreio, helicópteros, aviões, motociclos, sempre que a venda ou exploração destes bens não constituam objecto da actividade do sujeito passivo”.*

58. Está em causa a aquisição à B, de quatro viaturas, classificadas no respectivo livrete como **viaturas ligeiras de mercadorias**, com cinco lugares. Para a decisão desta questão releva o disposto na alínea a) do artigo 21.º, número 1, do CIVA, que exclui do direito à dedução o imposto contido nas seguintes despesas:

*“As despesas relativas à aquisição, fabrico ou importação, à locação, à utilização, à transformação e reparação de viaturas de turismo, de barcos de recreio, helicópteros, aviões, motos e motociclos. É considerado viatura de turismo qualquer veículo automóvel, com inclusão do reboque, que, pelo seu tipo de construção e equipamento, não seja destinado unicamente ao transporte de*

*mercadorias ou a uma utilização com carácter agrícola, comercial ou industrial ou que, sendo misto ou de transporte de passageiros, não tenha mais de nove lugares, com inclusão do condutor”*

59. Resulta da letra da lei como pressuposto de exclusão a classificação das viaturas em causa como viaturas de turismo. Alega a este propósito a AT que a intenção do legislador foi a de conferir o direito à dedução apenas quanto às viaturas que, pelas suas características, tivessem como única finalidade a de serem afectas àquelas actividades e não a outras. No caso das viaturas em apreço, atendendo ao número de lugares de que dispõem (cinco), não se destinam unicamente, ao transporte de mercadorias ou a uma utilização com carácter agrícola, comercial ou industrial e, do mesmo modo, por não possuírem mais de nove lugares, qualificam-se, para efeitos de IVA, como viaturas de turismo. Ou seja, segundo a AT, no entendimento do legislador, não é dedutível o IVA relativo a viaturas que, apesar de se encontrarem classificadas no respectivo livrete como sendo de mercadorias, possuam mais de três lugares, pela razão de não se destinarem unicamente ao transporte de mercadorias ou a uma utilização com carácter agrícola, comercial ou industrial, conforme espelha a al. a) do n.º 1 do referido artigo 21.º do CIVA.
60. Consta-se que as viaturas em causa são classificadas no respectivo livrete como de mercadorias, mas como alega a Requerida, a verdade é que *“o legislador, na letra da lei usa a expressão **unicamente**, pelo que, qualquer viatura de mercadorias com mais de 2 lugares (ou 3 no caso de viaturas do tipo “carrinhas”) não assume uma natureza exclusiva de transporte de mercadorias, podendo também transportar pessoas, à semelhança de qualquer viatura ligeira de passageiros.”*
61. Este último argumento é pouco convincente, porquanto sempre se dirá que qualquer viatura automóvel, com apenas 2 ou 3 lugares também pode ser utilizada para o transporte de pessoas (2 ou 3) e, sem margem para dúvida, são muitas delas utilizadas para fins particulares e alheios às actividades profissionais das empresas

suas proprietárias, facto que o legislador jamais conseguirá controlar por muitas restrições que introduza nesta matéria, a menos que exclua em absoluta toda e qualquer possibilidade de dedução. O fundamento para as restrições ao direito de dedução do IVA no caso das viaturas automóveis assenta tão só na tentativa de impedir a dedução naqueles casos em que haja a remota possibilidade da viatura poder ser utilizada, também, para fins alheios à empresa. Ou seja, a norma pretende proibir abusos utilizando os bens para fins alheios e/ou permitindo um planeamento fiscal indevido.

62. Quanto ao argumento da Requerida quando invoca negligência Requerente por desconhecimento das “fichas doutrinárias” e de um ofício circulado de 2013 referente à dedução do IVA apenas quanto às viaturas de “3lugares”, o mesmo não pode de todo proceder. Naturalmente o sujeito passivo deve obediência à lei e apenas à lei, não se enquadrando nessa categoria as “fichas doutrinárias” ou sequer os ofícios circulados, sendo certo que, a AT invoca instruções emanadas em 2013, sendo os factos tributários ocorrido em 2010, pelo que, não era de todo exigível ao sujeito passivo o seu conhecimento.

63. A questão tem de ser decidida à luz dos dispositivos legais em vigor ao tempo dos factos tributários. A Requerente alega que o IVA suportado com tais viaturas sempre poderia ser deduzido na medida em que estas têm uma utilização com carácter agrícola, comercial ou industrial, nos termos artigo 21.º, n.º 1, alínea a), in fine, do CIVA, dada a sua afectação à concretização da actividade da empresa. Ora, tal argumento não procede, porquanto é manifesto que as viaturas não têm unicamente essa utilidade possível. Elas destinam-se à deslocação em obra dos engenheiros e técnicos que operam nas equipas de fiscalização, mas podem servir para outros fins alheios a essa actividade.

Posto isto, há que atender aos factos provados nos autos, entre os quais ficou provado que as viaturas “pick up” em causa se destinavam, em exclusivo, à fiscalização e supervisão de obra nas áreas que compreendem as empreitadas de edificação de aproveitamentos hídricos de Salamonde e Ribeiradio, sendo que, uma

vez terminadas estas obras, as viaturas são reafectadas a outras onde forem necessárias, dado que a empresa tem sempre obras ou empreendimentos em curso. Ficou também provado que a opção por este tipo de viatura tem em conta as características das mesmas, apropriadas a percursos sinuosos, com lamas e acessos difíceis, nos quais uma viatura de três lugares não consegue circular.

Acresce o facto das viaturas se destinarem à utilização das equipas de fiscalização de obra, normalmente compostas por diversos técnicos que se deslocam regularmente entre as barragens em edificação, ou seja, têm como finalidade o transporte de pessoas.

64. Posto isto, é um facto incontornável que se trata de viaturas de cinco lugares, que face à letra da lei são “*viaturas de turismo, barcos de recreio, helicópteros, aviões, motociclos, sempre que a venda ou exploração destes bens não constituam objecto da actividade do sujeito passivo*”.

65. Posto isto a questão que ainda permanece em aberto é a de saber se face à letra da lei, e à pretensão clara do legislador restringir a possibilidade de dedução do IVA suportado com a aquisição de viaturas automóveis, não estaremos perante a violação das normativas comunitárias já sobejamente explanadas. Dito de outro modo, será a norma do artigo 21º do CIVA uma norma manifesta e indiscriminadamente restritiva pelos termos em que regulamenta a limitação ao direito de dedução do IVA suportado na aquisição de viaturas automóveis?

66. A resposta a esta questão terá de ser aferida, mais uma vez, à luz da Sexta Directiva e da jurisprudência comunitária sobre a questão. Importa aferir se a afectação das viaturas à concretização da actividade económica da empresa, é ou não relevante, como pretende a Requerente, para afastar a exclusão do direito à dedução prevista no artigo 21º do CIVA. Ora, o confronto do disposto no artigo 21º, 1, a) com o disposto no nº 2, a) do mesmo artigo, permite-nos concluir que no caso dos presentes autos não cessa o direito à exclusão, porquanto **os bens em causa não são bens cuja venda ou exploração constitua objecto de actividade do sujeito passivo.**

67. Mas, face a esta conclusão e tendo em conta o regime de dedução de imposto previsto, com todas as limitações supra expostas, há que aferir se o artigo 21º não ofende os princípios contidos na Sexta Directiva. Mais uma vez, importa aferir qual a posição jurisprudencial que tem vindo a ser seguida nesta matéria pelo TJUE.

68. Precisamente a propósito da questão da exclusão do direito de dedução do IVA suportado na aquisição de viaturas automóveis, o TJUE pronunciou-se no Acórdão RYSCOT Leasing Ltd, de 5 de Outubro de 1999<sup>10</sup>, nos termos seguintes:

*“1. O artigo 11.º, n.º 4, da Segunda Directiva 67/228 relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios autorizava os Estados-Membros a introduzir ou a manter e o artigo 17, n.º 6, da Sexta Directiva 77/388 autoriza estes a manter exclusões gerais do direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado pago na compra de veículos automóveis utilizados pelo sujeito passivo para as necessidades das suas operações tributáveis, mesmo se estes veículos constituem um instrumento indispensável ao exercício da actividade exercida pelo sujeito passivo em causa ou se estes veículos não podem, num caso concreto, ser utilizados para fins privados pelo sujeito passivo respectivo. (sublinhado nosso)*

*2. O artigo 17, n.º 6, da Sexta Directiva 77/388 relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, que prevê que, o mais tardar antes de decorrido o prazo de quatro anos a contar da data da entrada em vigor da directiva, o Conselho determinará quais as despesas que não conferem direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado e que, até à entrada em vigor das disposições para este efeito, os Estados-Membros podem manter todas as exclusões previstas na legislação nacional respectiva no momento da entrada em vigor da presente directiva, deve ser interpretado no sentido de que os Estados-Membros podem manter as*

<sup>10</sup> Cfr. Processo C-305/97, in Colectânea da Jurisprudência 1999, página I-06671.

*exclusões do direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado, não obstante o Conselho não ter determinado, antes da expiração do prazo referido, as despesas que não dão direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado. (...)*”

69. Face à jurisprudência supra citada as exclusões do direito à dedução do IVA suportado nas aquisições de automóveis afigura-se aceitável à luz dos princípios impostos pela Sexta Directiva, sendo que a norma do artigo 21º do CIVA não se afigura mais restritiva do que os pressupostos enunciados pelo próprio TJUE. Um país como Portugal, que introduziu de novo o imposto sobre o valor acrescentado tem a prerrogativa de o regulamentar dentro dos limites de conformidade à legislação europeia, ou seja, respeitando os pressupostos enunciados na Sexta Directiva. Sucede que, como vimos a jurisprudência vertida no caso RYSCOT Ltd deixa claramente enunciada uma possibilidade de limitação ampla do direito à dedução do IVA nestas circunstâncias.

Quanto à posição do legislador comunitário resulta claro que até ao momento foi complacente com as restrições vigentes nas legislações dos Estados Membros o que explica a inércia no cumprimento de um postulado básico da harmonização de legislações, qual seja, a introdução de uma regulamentação única no espaço europeu sobre estas matérias, como aliás está contemplado na própria Directiva.

A intenção do combate ao abuso foi mais forte do que as necessidades justificáveis das empresas ou mesmo a almejada neutralidade fiscal do imposto.

70. Por último, também a jurisprudência dos nossos tribunais se tem pronunciado sobre esta questão, destacando o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido em 10 de Julho de 2014, proferido no âmbito do processo n.º 07558/14, perante situação idêntica à dos autos, tendo proferido a seguinte decisão:

*“Como resulta do probatório (cfr. n.º.4 da factualidade provada), a viatura em causa é identificada no respectivo livrete como veículo ligeiro, tipo mercadorias. Todavia, a norma em questão (art.º.21, n.º.1, al.a), do C.I.V.A.), "a contrario sensu", só exclui do campo das viaturas de turismo os veículos automóveis que, pelo seu*

*tipo de construção e equipamento, seja destinado unicamente ao transporte de mercadorias ou a uma utilização com carácter agrícola, comercial ou industrial (...)*

*Não dependendo, nesta medida, a qualificação da viatura como viatura de turismo, e, conseqüentemente, o direito à dedução do I.V.A. suportado com a sua aquisição, da verificação da finalidade ou utilização que é, concretamente, dada à mesma - contrariamente ao que resulta da alegação do recorrente - dado que a norma em apreciação, diferentemente do que acontece com o estatuído nos arts. 19º e 20º do C.I.V.A., abstrai dessa utilização, antes fazendo relevar o tipo de construção e equipamento da viatura, por motivos de prevenção que são a razão de ser da sua previsão. O que está em causa é a possibilidade ou não de dar à viatura um destino diferente daquele a que faz referência a norma [...]*

*De facto, tem razão a Fazenda Pública quando afirma que o número de lugares da viatura - cinco lugares - é efectivamente revelador de que a viatura não se destina unicamente àquelas mencionadas utilidades.*

*Admite-se que para o exercício da actividade do recorrente seja necessária a viatura em apreciação. No entanto, para além de não se vislumbrarem razões para concluir que para o exercício da actividade do mesmo seja necessária uma viatura com 5 lugares, o facto é que, com esta especificidade, a viatura pode não só ser destinada às funções decorrentes da sua actividade, como também é susceptível de ser utilizada na satisfação de outras finalidades, de cariz particular, concretamente o transporte de passageiros (...)"*

71. No que se refere ao caso dos presentes autos, face a tudo o que fica exposto, conclui-se que atendendo ao facto de as viaturas em questão terem cinco lugares, não é possível, face ao conteúdo expresso na norma do artigo 21º do CIVA concluir-se que estas tenham como destino apenas uma utilização com carácter agrícola, comercial ou industrial. Mesmo que se considere demonstrado que as viaturas se encontravam afectas às obras de construção das barragens, certo é que são susceptíveis de satisfazer outros interesses, designadamente, o transporte de passageiros. Neste particular, atendendo à letra da lei e à jurisprudência do TJUE

não basta demonstrar que as viaturas estão afectas à actividade da empresa, é necessário que elas cumpram os demais pressupostos legais constantes da norma limitadora, o que não sucede no caso dos presentes autos.

72. Acresce que, da alínea a) do n.º 2 do artigo 21.º do CIVA, resulta que não se verificará a exclusão do direito à dedução, quando as despesas a que se refere a alínea a) do n.º 1 do mesmo preceito legal «*respeitem a bens cuja venda ou exploração constitua objecto da actividade do sujeito passivo*». Porém, a situação da ora Requerente não se enquadra nesta previsão legal, pelo que se mantém a aplicação da norma que exclui a dedução do IVA. Para admitir a dedutibilidade do IVA, no caso da aquisição das viaturas automóveis, não se afigura suficiente que os bens sejam utilizados para a realização da actividade da empresa, ou seja, para a realização de operações tributáveis.

73. Ora, atendendo ao objecto social da Requerente, esta não tem por actividade a venda ou exploração de viaturas e não cumpre nenhum dos pressupostos legais que lhe permitiriam a dedução do imposto, nos termos já supra expostos, atendendo à tipologia das viaturas em causa. As restrições nesta matéria afiguram-se aceitáveis à luz da Directiva comunitária e em conformidade com a jurisprudência do TJUE.

74. Quanto a esta questão a AT ao decidir como decidiu fez a correcta aplicação da lei vigente, pelo que as liquidações adicionais de IVA decorrentes das correcções efectuadas pelos SIT e confirmadas pelo indeferimento da reclamação graciosa afiguram-se legais.

75. E sendo assim, ainda que tais viaturas sejam utilizadas e indispensáveis para a prossecução da actividade desenvolvida pelo sujeito passivo, o legislador nacional entendeu permitir o direito à dedução apenas nos termos referidos, ou seja, se aquele tiver como actividade a sua venda ou exploração. A exclusão do direito à dedução no caso em apreço nos presentes autos afigura-se conforme à lei. Por sua

vez, este normativo legal, à luz da jurisprudência do TJUE vertida no Acórdão RYSCOT Ltd, supra mencionada, afigura-se consentânea com os princípios estabelecidos na Directiva europeia.

Assim sendo, não se vê que possa proceder a pretensão da Requerente quanto à dedutibilidade do IVA suportado nas aquisições das viaturas em discussão nos presentes autos.

Como já se disse repetidamente, a norma do artigo 21º do CIVA assume a natureza de norma antiabuso e, nesta medida, a política fiscal de combate a práticas abusivas é partilhada pelas autoridades europeias e reflete-se no entendimento jurisprudencial que se deixa exposto, do qual resulta uma jurisprudência do TJUE mais restritiva da possibilidade de exclusão do direito à dedução nos casos do tipo que tratamos em primeiro lugar (ou seja, actividades promocionais, publicidade e afins) e bem mais permissiva dessas limitações no caso concreto da regulamentação do direito á dedução do IVA suportado pela aquisição de viaturas automóveis. Este entendimento pode gerar situações controversas, como a que nos é apresentada nos presentes autos, mas é o que resulta do direito legislado a nível interno alicerçado no entendimento das instâncias europeias quanto á aplicação dos princípios contidos na Sexta Directiva.

76. Nessa medida não se vê fundamento para anular as liquidações adicionais quanto à aquisição das viaturas “pick up”, improcedendo nesta parte o pedido arbitral.

77. Porém, chegados aqui resta uma última questão que é aferir do eventual reenvio prejudicial ao TJUE, nos termos sugeridos pela Requerente. Este Tribunal entende que não há necessidade de tal reenvio pelas razões que a seguir se enunciam.

### **E) Questão do Reenvio Prejudicial**

78. Importa referir que as partes intervenientes não requereram o reenvio, tendo contudo, a Requerente formulado a questão a colocar ao TJUE, caso o Tribunal viesse a suscitar tal reenvio. Analisadas as matérias em presença nos termos supra

expostos o tribunal arbitral entendeu não ser necessário promover o reenvio prejudicial ao TJUE, por ter à sua disposição todos os elementos necessários para proferir a presente decisão e porque sobre as questões a decidir a jurisprudência europeia existente é abundante e clara nos termos e pressupostos de aplicação da Sexta Directiva e do seu cumprimento por parte dos Estados membros no respeitante às limitações ao direito de dedução em discussão nos presentes autos.

79. É pacífico que, em caso de dúvida sobre a interpretação de normas jurídicas de direito europeu, o tribunal arbitral pode recorrer ao mecanismo de reenvio prejudicial. Os Tribunais arbitrais integram o conjunto de Tribunais nacionais, como expressamente resulta do previsto no artigo 209º da Constituição da República Portuguesa (CRP). Enquanto tal, e no desempenho ativo da sua função arbitral, atendendo à natureza excepcional do recurso da decisão dos Tribunais Arbitrais em matéria tributária, o legislador nacional deixou expresso no preâmbulo do Decreto-Lei nº 10/2011, que “*Nos casos em que o tribunal arbitral seja a última instância de decisão de litígios tributários, a decisão é suscetível de reenvio prejudicial em cumprimento do §3 do artigo 267º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia*”. Questão, aliás recentemente alvo de decisão por parte do TJUE, no Acórdão ASCENDI, de 12 de Junho de 2014 (proc. C-377/13), que decidiu de forma absolutamente inequívoca esta matéria.

80. Posto isto e voltando ao caso *sub judice*, a necessidade de promover esse reenvio, cabe, naturalmente, ao tribunal arbitral. Os tribunais nacionais são considerados como tribunais comuns da ordem jurídica da União Europeia, dado o número considerável de normas e de atos comunitários, constituídos por disposições diretamente aplicáveis ou com efeito direto, **cabendo aos tribunais nacionais dos Estados Membros aplicá-las nos litígios que lhes sejam submetidos para apreciação**. Cabe, pois, aos tribunais nacionais o dever de aplicar o direito comunitário, mesmo contra disposições de direito interno em sentido contrário.

81. Assim, para se recorrer ao processo de reenvio de uma ou mais questões a título prejudicial, para interpretação de uma ou mais normas jurídicas de direito comunitário, originário ou derivado, é necessário que subsistam dúvidas sobre a interpretação do texto em causa. Pelo contrário, se o texto é perfeitamente claro, e como vimos supra são abundantes os processos e as decisões do TJUE sobre a questão da conformidade com a Sexta Directiva das limitações ao direito de dedução do IVA consagradas em legislações nacionais dos Estados Membros, então a questão já não apresenta dúvidas quanto à interpretação da norma que justifique o reenvio prejudicial. Trata-se, tão só, de aplicar o direito comunitário, o que é competência do Tribunal / Juiz incumbido da competência de julgar o caso concreto, aplicando a lei, a nacional e/ ou a comunitária, se for esse o caso. Este entendimento é amplamente conhecido e defendido pela doutrina e pela jurisprudência do TJUE como a “*teoria do ato claro*”, considerando impertinentes por desnecessários os reenvios sobre questões em relação às quais o TJUE já se tenha pronunciado em casos idênticos.
82. Posto isto, como vimos por tudo o que se deixa exposto ao longo da presente decisão s questões suscitadas quanto á conformidade das limitações ao direito de dedução do IVA nos casos colocados pela Requerente, encontram resposta em decisões jurisprudenciais proferidas pelo TJUE, tendo sido amplamente tratadas em casos idênticos. Essa jurisprudência de referência, referenciada ao longo da presente decisão serviu de sua base fundamentadora, pelo que, para este tribunal Arbitral não se verifica a necessidade de reenvio ao TJUE.
83. Tudo isto considerado, entendeu este tribunal arbitral que não subsistiam dúvidas de interpretação sobre qualquer uma das normas em presença e, nessa medida, o que se impõe a este tribunal é decidir em conformidade com a lei aplicável, nacional e comunitária, dando plena aplicação a ambas, bem assim como aos princípios enformadores em presença, tendo em linha de conta a jurisprudência do TJUE, relevante no tratamento das matérias em presença.

84. Nesta conformidade decidiu este tribunal pela desnecessidade de promover o reenvio ao TJUE para interpretação de qualquer questão prejudicial.

## **V – QUANTO AO PEDIDO DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS**

85. Dispõe a alínea b), do n.º 1, do art.º 24º, do RJAT, que a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta - nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários - restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito.

86. Tal dispositivo está em sintonia com o disposto no art.º 100º, da LGT, aplicável ao caso por força do disposto na alínea a), do n.º 1, do art.º 29º, do RJAT, bem assim como do artigo 43º, n.º1, da Lei Geral Tributária, segundo o qual *“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.”*

87. Assim sendo, e atento o disposto no artigo 61º, do CPPT considera-se que se encontram preenchidos os requisitos do direito a juros indemnizatórios à taxa legal, sobre o montante a devolver à Requerente, em consequência da procedência parcial do pedido arbitral e em conformidade com a decisão proferida.

88. Não se afigura existirem outras questões relevantes suscitadas pelas partes.

## **VI - DECISÃO**

Face ao exposto, este Tribunal Arbitral decide:

- A) Julgar parcialmente procedente o pedido arbitral, anulando a decisão de indeferimento da reclamação graciosa no que se refere às correcções que originaram as liquidações adicionais de IVA deduzido nos eventos descritos nos presentes autos, e em consequência,
- B) Julgar procedente o pedido de declaração da ilegalidade do das liquidações adicionais de IVA decorrentes dos eventos realizados pela Requerente, no montante de **€26.236,95**, por padecerem do vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, anulando-se, consequentemente, os correspondentes actos tributários e reembolsando a Requerente de todos os montantes pagos a título de imposto e respectivos juros inerentes a esta correção, nos termos peticionados pela Requerente, acrescido de juros indemnizatórios até integral pagamento;
- C) Julgar improcedente o pedido de declaração de ilegalidade das liquidações adicionais de IVA decorrentes das aquisições das viaturas automóveis referenciadas nos autos, no montante de **€22.865,48**.
- D) Condenar a Requerente e Requerida nas custas do presente processo, na proporção do respectivo vencimento.

**VALOR DO PROCESSO:** Em conformidade com o disposto nos artigos 306º, nºs 1 e 2 do CPC, artigo 97º - A, nº 1, alínea a), do CPPT e artigo 3º, nº 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de **€53.374,08**.

**CUSTAS:** Nos termos do disposto no nº 4, do art.º 22º, do RJAT e nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em **€2.142,00** a cargo da Requerente e Requerida na proporção de vencidos, que se fixa do seguinte modo:

- À Requerente imputa-se o pagamento de € 997,32 (46,56%);
- À Requerida imputa-se o pagamento de € 1.144,68 (53,44%).

Registe-se e notifique-se.

Lisboa, 15 de Janeiro de 2015

A Juiz-Árbitro singular,

(Maria do Rosário Anjos)