

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 878/2019-T

Tema: IVA/2017 – (In)dedutibilidade de despesas – Artigo 21.º-1/b), c) e d), do CIVA – Princípio da equivalência.

SUMÁRIO:

I – O artigo 21.º do CIVA integra normas de direito interno aprovadas pelos órgãos legislativos competentes do Estado Português no âmbito das suas competências legislativas, previamente autorizados pela lei comunitária;

II – Improcede o pedido dirigido ao Tribunal Arbitral para obter a anulação de autoliquidações de IVA que tiveram por base imposto não dedutível por força da aplicação do citado artigo 21.º com a invocação de que foi violado o princípio comunitário da equivalência quando, para sustentar a violação deste princípio, não foi apresentada qualquer violação ou qualquer dúvida interpretativa de qualquer norma dos tratados ou directivas comunitárias sendo o pedido baseado apenas na diferença entre o CIVA e o CIRC quanto ao tratamento tributário que cada um destes diplomas dá às despesas com a aquisição, locação e reparação de viaturas de turismo e similares, despesas com gasóleo, despesas com refeições, viagens, passeios e espetáculos oferecidos a clientes, fornecedores ou outros terceiros, despesas com deslocações e estadias do pessoal da empresa;

III - Improcede o pedido de suspensão do processo arbitral e do reenvio prejudicial para o TJUE, para que este se pronunciasse sobre a questão da violação do dito princípio da equivalência e sobre a questão da violação dos princípios comunitários da neutralidade e da proporcionalidade do IVA, uma vez que a invocada falta de equivalência entre regimes tributários internos não se baseou em qualquer violação ou dúvida como referido em II, quanto à primeira questão, e porque a jurisprudência do TJUE é suficientemente clara para dispensar dúvida fundada sobre a compatibilidade da redação do artigo 21.º do Código do IVA com o direito e com os princípios de direito comunitário, quanto à segunda questão;

IV - Não é declarada a inconstitucionalidade da aplicação das exclusões do direito à dedução previstas no artigo 21.º do CIVA que, tal como foi invocado pelas Requerentes, não permite a demonstração de que as despesas aí previstas foram utilizadas na prática de operações tributáveis, por invocada violação dos princípios constitucionais da igualdade e da capacidade contributiva, dado que as Requerentes não só não demonstraram que as despesas em causa foram exclusivamente utilizadas nas suas operações tributáveis como não demonstraram em que, em concreto, consistiu a violação dos referidos princípios constitucionais.

DECISÃO ARBITRAL

Os Árbitros **Juiz José Poças Falcão** (Árbitro Presidente), **Dr. Joaquim Silvério Dias Mateus** (Árbitro Vogal) e **Dr. Alexandre Andrade** (Árbitro Vogal), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (adiante designado apenas por CAAD) para formar o **Tribunal Arbitral Coletivo**, constituído em 12 de Março de 2020, decidem no seguinte:

1. Relatório

A..., **S.A.**, anteriormente denominada **B... S.A.** (adiante designada apenas por Requerente A...), pessoa colectiva n.º..., com sede em ..., ..., ..., matriculada na Conservatória do Registo Comercial de ... sob o mesmo número e **C...**, **S.A.**, pessoa colectiva n.º..., com sede na ..., n.º..., Lisboa, matriculada na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa sob o mesmo número (adiante designada apenas por Requerente C...), designadas por Requerentes quando referidas em conjunto, apresentaram um pedido de constituição de Tribunal Arbitral, nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, adiante designado apenas por RJAT), em que é Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (adiante designada apenas por Requerida).

No Pedido de Pronúncia Arbitral as Requerentes dizem [...], *No que aqui está em causa, a A... procedeu às suas autoliquidações de IVA referentes aos meses de Julho a Dezembro de 2017 [...], e a C... às suas autoliquidações de IVA referentes aos meses de Junho a Dezembro de 2017 [...]. Na sequência da apresentação de reclamações gratuitas contra aquelas*

autoliquidações de IVA respeitantes aos identificados períodos de 2017, foram as requerentes notificadas dos seus indeferimentos [...] em 2 de Novembro de 2019 no que respeita à A... [...], e em 17 de Novembro de 2019 no que respeita à C... [...], tudo isto precedido dos projectos de decisão [...].

Continuam as Requerentes no Pedido de Pronúncia Arbitral, [...] *Os actos objecto do pedido de pronúncia do Tribunal Arbitral são os indeferimentos das reclamações gratuitas, supra identificados, e, conseqüentemente (e em termos finais ou últimos), os actos de autoliquidação de IVA supra identificados relativos aos períodos de Julho a Dezembro de 2017 no que respeita à A... [...], e aos períodos de Junho a Dezembro de 2017 no que respeita à C... [...]. Pretendem as ora requerentes submeter à apreciação do Tribunal Arbitral (i) a legalidade destes indeferimentos das reclamações gratuitas, na medida em que desatendem o reconhecimento da ilegalidade parcial das citadas liquidações de IVA, e, bem assim, (ii) a legalidade de tais liquidações de IVA, no que respeita aos montantes de € 35.447,58 (A...) e € 112.346,59 (C...), num total de € 147.794,17, assim discriminado: A...: 2017: Julho: € 4.852,71, Agosto: € 7.039,39, Setembro: € 2.854,20, Outubro: € 11.683,91, Novembro: € 2.867,39 e Dezembro: € 6.149,97. Total: € 35.447,58. C...: 2017: Junho: € 17.338,28, Julho: € 14.912,94, Agosto: € 14.179,73, Setembro: € -541,5, Outubro: € 28.407,50, Novembro: € 22.048,47 e Dezembro: € 15.459,69. Total: € 112.346,59. Soma: € 147.794,17.*

Dizem as Requerentes no Pedido de Pronúncia Arbitral, *Pretendem as ora requerentes que seja declarada quer a ilegalidade dos indeferimentos das reclamações gratuitas, quer a ilegalidade parcial dos actos de liquidação de IVA supra identificados [...] – e que sejam conseqüentemente parcialmente anulados –, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, aos quais corresponde um montante de imposto indevidamente liquidado nos montantes totais de € 35.447,58 (A..., períodos de Julho a Dezembro de 2017) e de € 112.346,59 (C..., períodos de Junho a Dezembro de 2017), num total de € 147.794,17.*

Continuam as Requerentes no Pedido de Pronúncia Arbitral, *Em suma, para o que importa em primeiro lugar confrontar, temos as seguintes realidades para 2017: a) “despesas com viaturas custo aquisição < € 25.000 taxa TA 10%”, que para lidar com hipótese idêntica (possível utilização fora da operação da empresa) sofreram o seguinte tratamento fiscal: i)*

tributação autónoma à taxa de 10%, correspondente a indedutibilidade fiscal em sede IRC de 47,62% (tx 10 / tx 21); **ii**) indedutibilidade fiscal em sede de IVA de 100%. **b)** “despesas com viaturas custo aquisição < € 25.000 sem TA”, que para lidar com hipótese idêntica (possível utilização fora da operação da empresa) sofreram o seguinte tratamento fiscal: **i**) ausência de tributação autónoma, correspondente a indedutibilidade fiscal em sede IRC de 0% (dedutibilidade total em sede de IRC); **ii**) indedutibilidade fiscal em sede de IVA de 100%. **c)** “despesas com gasóleo viaturas custo aquisição < € 25.000 taxa TA 10%”, que para lidar com hipótese idêntica (possível utilização fora da operação da empresa) sofreram o seguinte tratamento fiscal: **i**) tributação autónoma à taxa de 10%, correspondente a indedutibilidade fiscal em sede IRC de 47,62% (tx 10 / tx 21); **ii**) indedutibilidade fiscal em sede de IVA de 50%. **d)** “despesas com gasóleo viaturas custo aquisição < € 25.000 sem TA”, que para lidar com hipótese idêntica (possível utilização fora da operação da empresa) sofreram o seguinte tratamento fiscal: **i**) ausência de tributação autónoma, correspondente a indedutibilidade fiscal em sede IRC de 0% (dedutibilidade total em sede de IRC); **ii**) indedutibilidade fiscal em sede de IVA de 50%. **e)** “despesas de representação”, que para lidar com hipótese idêntica (possível utilização fora da operação da empresa) sofreram o seguinte tratamento fiscal: **i**) tributação autónoma à taxa de 10%, correspondente a indedutibilidade fiscal em sede IRC de 47,62% (tx 10 / tx 21); **ii**) indedutibilidade fiscal em sede de IVA de 100%. **f)** “despesas de deslocação e estadia sem TA”, que para lidar com hipótese idêntica (possível utilização fora da operação da empresa) sofreram o seguinte tratamento fiscal: **i**) ausência de tributação autónoma, correspondente a indedutibilidade fiscal em sede IRC de 0% (dedutibilidade total em sede de IRC); **ii**) indedutibilidade fiscal em sede de IVA de 100%.

Continuam as Requerentes no Pedido de Pronúncia Arbitral, *É sobre esta desigualdade de tratamento fiscal das mesmas despesas, consoante se esteja perante o imposto nacional sobre o rendimento das pessoas colectivas que é o IRC (tratamento mais brando em face do risco abstracto de as despesas serem utilizadas também em fins alheios à operação da empresa), ou pelo contrário perante o imposto de base comunitária sobre o consumo que é o IVA (tratamento bem mais severo e radical em face do mesmo risco abstracto de as mesmíssimas despesas serem utilizadas também em fins alheios à operação da empresa), que versará em primeiro lugar a parte que se segue, do direito.*

Em conclusão, dizem as Requerentes no Pedido de Pronúncia Arbitral que *Deve ser anulado o IVA liquidado em excesso nos meses de Julho a Dezembro de 2017 no que respeita à A..., e nos meses de Junho a Dezembro no que respeita à C..., por restrição indevida do direito à dedução em violação do princípio comunitário da equivalência, no montante total de € 25.239,33 no que respeita à A..., e no montante total de € 69.194,99 no que respeita à C..., conforme discriminações que se seguem por tipos de despesas oneradas com IVA, e por meses [...]. A título subsidiário, na medida em que não seja claro para o Tribunal Arbitral o que exige nas circunstâncias do caso em especial o princípio comunitário da equivalência, deverá então o Tribunal Arbitral promover o reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia das questões que entenda formular em função da concreta dúvida, conforme previsto no artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.*

Mas mais,

Continuam as Requerentes no Pedido de Pronúncia Arbitral, *as alíneas a), b), c) e d) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA contém, ou assim se tem entendido, uma exclusão automática da dedução do IVA, com a justificação de que com respeito às despesas aí previstas há risco da respectiva utilização fora do âmbito da actividade sujeita a IVA, ou com direito à dedução do IVA, da empresa. Ora, as alíneas a), b), c) e d) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, na medida em que contém exclusão automática da dedução do IVA, sem concessão de faculdade de elisão da presunção implícita, ou da ficção, de consumos desafectos da actividade sujeita a IVA da empresa ou com direito à dedução do IVA, com respeito às despesas e encargos com viaturas, deslocações e estadias, e de representação, é inconstitucional, por violação do princípio da igualdade, que manda tratar o desigual desigualmente, salvo impraticabilidade, o que não é a priori o caso, e, pela mesma razão, por violação do princípio da capacidade contributiva, e do princípio da proporcionalidade, que implicam igualmente o tratamento desigual do que é desigual. Violação, pois, do artigo 2.º (Estado de Direito), 13.º, 18.º, n.ºs 2 e 3, 103.º, n.º 1 (repartição justa) da Constituição.*

Mais dizem as Requerentes no Pedido de Pronúncia Arbitral, *O montante a anular por força desta segunda ilegalidade da liquidação do IVA, decorrente da inconstitucionalidade das citadas normas, sobe, no que respeita à A..., respectivamente para (meses de Julho a Dezembro de 2017) € 4.852,71, € 7.039,39, € 2.854,20, € 11.683,91, € 2.867,39, € 6.149,97, num total de*

€ 35.447,58. E no que respeita à C... sobe respectivamente para (meses de Junho a Dezembro de 2017) € 17.338,28, € 14.912,94, € 14.179,73, € -541,5 , € 28.407,50, € 22.048,47 e € 15.459,69, num total de € 112.346,59.

No Pedido de Pronúncia Arbitral as Requerentes dizem ainda, *no indeferimento das reclamações graciosas afirma-se, e desenvolve-se longamente essa linha de raciocínio, que as ora requerentes não provaram a verificação das únicas circunstâncias previstas no CIVA português em que, com respeito às despesas e encargos em causa, se permite a dedução total ou parcial do IVA [...]. Há aqui um equívoco. A causa de pedir das precedentes reclamações graciosas e do presente pedido de pronúncia arbitral (PPA doravante) não é que se verificam as circunstâncias previstas na legislação nacional que permitem afastar a exclusão do direito à dedução do IVA (v.g., o redêbito com IVA/ facturação da despesa em causa a um cliente, etc.). Deste equívoco se tratará a seguir. Nada disso. A causa de pedir (primeira), de direito comunitário, das precedentes reclamações graciosas e do presente PPA, é de que não pode o legislador português em sede de IVA, afastar com automatismo o direito à dedução (princípio fundamental de direito comunitário em sede de IVA) com a intensidade com que em concreto o faz, quando em sede do imposto nacional que é o IRC a exclusão automática da dedução e equivalentes (tributação autónoma), nas mesmas situações com as mesmas despesas e encargos, é efectuada com (muito) menor intensidade, ou nem é imposta. O princípio da equivalência, ou da paridade de tratamento pelos Estados Membros do direito e princípios comunitários (IVA) vis-à-vis o direito nacional (IRC), não autoriza este tratamento discriminatório (maior sacrifício) do direito à dedução do IVA (princípio comunitário fundamental em sede de IVA), vis-à-vis o direito à dedução com respeito às mesmas despesas e encargos em sede de IRC (princípio fundamental do IRC de dedução das despesas e encargos da empresa/ apuramento do rendimento real). E a causa de pedir em sede de direito constitucional é de que na medida em que se entenda que as alíneas a), b), c) e d) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA contêm uma exclusão automática da dedução do IVA, as mesmas são inconstitucionais, por violação do princípio da igualdade, que manda tratar o desigual desigualmente, salvo impraticabilidade, o que não é a priori o caso, e, pela mesma razão, por violação do princípio da capacidade contributiva, e do princípio da proporcionalidade, que implicam igualmente o tratamento desigual do que é desigual. Por motivo materialmente*

idêntico, este automatismo/ circunstância contraria também outros princípios comunitários, designadamente da neutralidade do IVA e da proporcionalidade. Também esta segunda causa de pedir (primeiramente, constitucional) é independente da invocação (que seria uma terceira e distinta causa de pedir) das circunstâncias previstas na legislação nacional (artigo 21.º, n.º 2 do CIVA) que permitem afastar a exclusão da dedução do IVA. Circunstâncias essas previstas na legislação nacional onde, justamente, não se acolhe (daí a invocada inconstitucionalidade) concessão de faculdade de elisão da presunção implícita, ou ficção, de estarem os consumos desafectos da actividade sujeita a IVA, com respeito às despesas e encargos com viaturas, deslocações e estadias, e de representação.

Por último, as Requerentes no Pedido de Pronúncia Arbitral dizem, *As liquidações de IVA referentes os meses de Julho a Dezembro de 2017 da A..., e aos meses de Junho a Dezembro de 2017 da C..., encontram-se pagas [...]. Conforme se mostrou supra, as requerentes liquidaram e pagaram IVA em excesso, em obediência a legislação nacional que viola o direito comunitário e a constituição. Pagaram, pois, imposto em montante superior ao legalmente devido, pelo que, declarada a ilegalidade e anuladas as liquidações na parte aqui peticionada, as requerentes têm direito não só ao reembolso do montante pago, mas, também, ao abrigo do artigo 43.º da Lei Geral Tributária (LGT), a juros indemnizatórios.*

No Pedido de Pronúncia Arbitral as Requerentes, a final, pedem, *Nestes termos, deve ser declarada a ilegalidade dos indeferimentos das reclamações graciosas supra melhor identificados e, bem assim, a ilegalidade parcial das autoliquidações de IVA dos períodos mensais de Julho a Dezembro de 2017 da A..., e de Junho a Dezembro de 2017 da C..., conforme supra especificado, com a sua conseqüente anulação parcial nos montantes mensais supra especificados, com todas as conseqüências legais, designadamente o reembolso às Requerentes dessas quantias, acrescido de juros indemnizatórios à taxa legal contados desde as datas supra especificadas por período mensal de IVA, até ao seu integral reembolso. A título subsidiário, na medida em que não seja claro para o Tribunal Arbitral o que exige nas circunstâncias do caso em especial o princípio comunitário da equivalência, mas também os princípios da neutralidade e da proporcionalidade, deverá então o Tribunal Arbitral promover o reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia das*

questões que entenda formular em função da concreta dúvida, conforme previsto no artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.

Na Resposta, a Requerida diz, *No pedido de pronúncia arbitral, as Requerentes vêm peticionar a final: «Nestes termos, deve ser declarada a ilegalidade dos indeferimentos das reclamações graciosas supra melhor identificados e, bem assim, a ilegalidade parcial das autoliquidações de IVA dos períodos mensais de julho a dezembro de 2017 da A..., e de junho a dezembro de 2017 da C..., conforme supra especificado, com a sua consequente anulação parcial nos montantes mensais supra especificados, com todas as consequências legais, designadamente o reembolso às requerentes dessas quantias, acrescido de juros indemnizatórios à taxa legal contados desde as datas supra especificadas por período mensal de IVA até ao seu integral reembolso. A título subsidiário, na medida em que não seja claro para o Tribunal Arbitral o que exige nas circunstâncias do caso em especial o princípio comunitário da equivalência, mas também os princípios da neutralidade e da proporcionalidade, deverá então o Tribunal Arbitral promover o reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia das questões que entenda formular em função da concreta dúvida, conforme previsto no artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia».*

Mais diz a Requerida na Resposta, *São Requerentes, a A..., S.A (NIPC:...), adiante também A... e a C..., S.A. (NIPC...), adiante também C... . Constitui objeto imediato do pedido de pronúncia arbitral (ppa) as decisões proferidas no âmbito dos procedimentos de reclamação graciosa n.ºs ...2019... e ...2019..., cujos termos correram junto da UGC e que aqui se dão como integralmente reproduzidas e para que se remete. E, constitui objeto mediato do ppa, conforme peticionado e como revelam os autos do procedimento tributário, os atos tributários de autoliquidação de IVA respeitantes aos períodos de julho a dezembro de 2017, no caso da A... e, de junho a dezembro de 2017, no caso da C..., ali melhor identificados. É entendimento das Requerentes que os atos tributários de autoliquidação de IVA em causa padecem de diversos vícios que afetam a sua legalidade, questionando a sua manutenção na ordem jurídica, impondo-se assim a sua anulação com todas as consequências legais, fazendo pedidos de valores distintos em face das diferentes questões colocadas à apreciação do Tribunal, conforme resulta do ppa.*

Em síntese, continua a Requerida na Resposta, conforme resulta mormente dos artigos 80.º, 87.º e 88.º do ppa: - por restrição indevida do direito à dedução em violação do princípio comunitário da equivalência, peticiona-se a anulação, no montante total de € 25.239,33 no que respeita à A..., e no montante total de € 69.194,99 no que respeita à C...; - por inconstitucionalidade das normas convocadas pelas Requerentes (e por motivo materialmente idêntico, incompatibilidade com os princípios comunitários da neutralidade do IVA e da proporcionalidade), peticiona-se a anulação, no montante total de € 35.447,58 no que respeita à A..., e no montante total de € 112.346,59 no que respeita à C... .

Diz ainda a Requerida na Resposta, em causa nos autos está, em síntese, a não dedutibilidade de despesas em IVA atento o disposto no artigo 21.º do CIVA, como sejam, despesas com viaturas, incluindo combustíveis, despesas de representação, despesas de deslocação e estadia. As Requerentes não imputam às autoliquidações qualquer vício relativo ao enquadramento nas exclusões das despesas previstas no artigo 21.º do CIVA, assentando a sua impugnação exclusivamente em questões atinentes à ilegalidade desta norma, que entendem ser incompatível com o Direito da União Europeia e ainda com a Constituição da República Portuguesa (CRP). Assim, a ilegalidade do artigo 21.º do CIVA, suportada no facto (não provado, diga-se já) de que as despesas em causa estão conexas com outputs tributados, assenta essencialmente nos seguintes argumentos: (1) Tratamento discriminatório destas despesas no Código do IVA face ao disposto no Código do IRC - isto é, a indedutibilidade automática do IVA (imposto regido pelo direito comunitário) em certos inputs, contrasta com o tratamento da dedução em IRC (imposto nacional) desses mesmíssimos outputs, o que configura, para as Requerentes, tratamento arbitrário discriminatório entre impostos, por violação do princípio comunitário da equivalência. (2) Inconstitucionalidade das alíneas a), b), c) e d) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA (e por motivo materialmente idêntico, incompatibilidade com os princípios comunitários da neutralidade do IVA e da proporcionalidade) - inconstitucionalidade, na medida em que as normas contêm exclusão automática da dedução do IVA, sem concessão de faculdade de elisão da presunção implícita, ou da ficção, com respeito às despesas mencionadas, o que viola o princípio da igualdade, da capacidade contributiva e da proporcionalidade; - esta ficção está igualmente desalinhada dos princípios comunitários da neutralidade do IVA e da proporcionalidade, sendo que a

cláusula stand still não pode operar como uma autorização de presunção que coloca um ónus de prova específica nos contribuintes. Contudo, não têm razão as Requerentes na sua pretensão, seja porque não provam, desde logo, a premissa de que depende toda a sua argumentação, isto é, de que as despesas foram realizadas para suportar outputs tributados, seja ainda por não se verificar qualquer uma das ilegalidades apontadas.

Pede, a final, a Requerida, na Resposta, o seguinte: Nestes termos, e nos mais de direito, e com o mui douto suprimento de V. Ex.: - deve o presente pedido de pronúncia arbitral ser julgado improcedente por não provado nos termos acima peticionados, e, conseqüentemente, absolvida a Requerida de todos os pedidos, igualmente nos termos acima peticionados, tudo com as devidas e legais conseqüências; ou caso assim não se entenda, - deve o pedido arbitral ser julgado parcialmente improcedente, com a conseqüente condenação da Requerida na reapreciação da reclamação graciosa, nos termos acima peticionados, tudo com as devidas e legais conseqüências. - Mais se requerendo, nos termos acima peticionados, que caso não seja dispensada a produção de prova testemunhal, que a Requerente seja notificada para indicar quais os factos que pretende ver provados pelas testemunhas, que não seja suscetível de prova documental.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 23 de Dezembro de 2020 e posteriormente notificado à Requerida.

Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico do CAAD designou como Árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 11 de Fevereiro de 2020, foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 12 de Março de 2020.

Em 14 de Março de 2020 o Tribunal Arbitral Coletivo proferiu o seguinte Despacho Arbitral: *Nos termos e para os efeitos previstos no artigo 17.º do RJAT (Regime Jurídico da Arbitragem Tributária), notifique-se a Sra. Diretora Geral da AT (Autoridade Tributária e*

Aduaneira) para, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar resposta, juntar cópia do processo administrativo e, querendo, requerer a produção de prova adicional.

Em 5 de Junho de 2020, a Requerida apresentou Resposta e juntou o Processo Administrativo.

Com data de 18 de Junho de 2020, o Tribunal Arbitral Coletivo proferiu o seguinte Despacho Arbitral: **I - Dispensa da reunião do Tribunal com as partes (artigo 18.º, do RJAT).** *Fica dispensada, por inútil ou desnecessária (cf. artigo 130.º, CPC), esta reunião, considerando: a) que se trata de processo não passível duma definição de trâmites processuais específicos, diferentes dos comumente seguidos pelo CAAD na generalidade dos processos arbitrais; b) que não há exceções ou questões prévias a debater e decidir e c) que, sendo as questões suscitadas essencialmente de direito, não há quaisquer diligências instrutórias a realizar.* **II – Alegações finais.** *Ambas as partes apresentarão, no prazo simultâneo de 20 (vinte) dias [(artigos 29.º, do RJAT, 91.º-5 e 91º-A, do CPTA, versão republicada em anexo ao DL n.º 214-G/2015, de 2-10)], alegações finais escritas, de facto (factos essenciais que consideram provados e não provados) e de direito.* **III – Data para prolação e notificação da decisão final.** *Fixa-se o dia 15-9-2020, como data limite previsível para a prolação e notificação da decisão final.* **IV – Taxa de arbitragem remanescente.** *A requerente deverá dar oportuno cumprimento ao disposto no artigo 4.º-3, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.* **V - Articulados em Word.** *As partes deverão enviar ao CAAD as respetivas peças processuais (articulados) e alegações em formato editável (Word) com vista a facilitar e abreviar a elaboração da decisão final – artigo 7.º, do CPC. Notifiquem-se as partes.*

As Partes apresentaram alegações.

Em 17 de Setembro de 2020, o Tribunal Arbitral Coletivo proferiu o seguinte Despacho Arbitral: *O acórdão final, cuja prolação estava agendada para 15/9/2020, está ainda em fase de discussão e aprovação pelo Coletivo, prevendo-se a sua notificação nos próximos 20 dias. De todo o modo e pese embora a suspensão do prazo para a conclusão do processo (artigo 21º-1, do RJAT) ter sido suspenso por força das Leis n.ºs 1-A/2020 e 4-A/2020, entende-se, cautelarmente, dever aquele prazo ser prorrogado nos termos do artigo 21º-2, do RJAT. É o que ora se decide.*

O Tribunal Arbitral Coletivo é competente e foi regularmente constituído.

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas (artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º, ambos do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de Facto

2.1 Factos Provados

Analisada a prova produzida no âmbito do presente Processo Arbitral, este Tribunal Arbitral Coletivo considera provados, **com relevo para a presente Decisão Arbitral**, os seguintes factos:

- A. A Requerente A... apresentou as seguintes declarações de IVA (período de tributação de Julho a Dezembro de 2017): Julho de 2017 (período 2017/07), Agosto de 2017 (período 2017/08), dentro do prazo e Agosto de 2017 (período 2017/08), fora de prazo, Setembro de 2017 (período 2017/09), Outubro de 2017 (período 2017/10), Novembro de 2017 (período 2017/11) e Dezembro de 2017 (período 2017/12) (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Processo Administrativo).
- B. No Pedido de Pronúncia Arbitral a Requerente A... apresentou o seguinte quadro discriminativo por realidade e por mês (Julho a Dezembro de 2017):

Quadro discriminativo por realidade e por mês (Jul-Dez 2017) da A...

Período	Realidade	Base tributável	IVA Suportado	IVA não deduzido	IVA Pedido
2017/07	Despesas com Deslocações e Estádias sem TA e com 100% do IVA indedutível	32.299,64	2.268,56	2.268,56	2.268,56
2017/07	Despesas com viaturas custo aquisição < € 25.000 taxa TA 10% e com 100% do IVA indedutível	6.152,43	1.150,45	1.150,45	602,62
2017/07	Despesas de Representação taxa TA 10% e com 100% do IVA indedutível	23.888,17	1.433,70	1.433,70	750,98
2017/07 Total		62.340,24	4.852,71	4.852,71	3.622,16
2017/08	Despesas com Deslocações e Estádias sem TA e com 100% do IVA indedutível	24.900,57	1.878,36	1.878,36	1.878,36
2017/08	Despesas com viaturas custo aquisição < € 25.000 taxa TA 10% e com 100% do IVA indedutível	9.803,93	1.833,26	1.833,26	960,28
2017/08	Despesas de Representação taxa TA 10% e com 100% do IVA indedutível	25.087,67	3.327,78	3.327,78	1.743,12
2017/08 Total		59.792,17	7.039,39	7.039,39	4.581,76
2017/09	Despesas com Deslocações e Estádias sem TA e com 100% do IVA indedutível	13.054,72	1.028,97	1.028,97	1.028,97
2017/09	Despesas com gasóleo viaturas custo aquisição < € 25.000 taxa TA 10% e com 50% do IVA indedutível	248,56	51,27	25,64	1,22
2017/09	Despesas com viaturas custo aquisição < € 25.000 taxa TA 10% e com 100% do IVA indedutível	4.684,61	875,98	875,98	458,85
2017/09	Despesas de Representação taxa TA 10% e com 100% do IVA indedutível	12.970,21	923,61	923,61	483,80
2017/09 Total		30.958,10	2.879,84	2.854,20	1.972,84
2017/10	Despesas com Deslocações e Estádias sem TA e com 100% do IVA indedutível	63.487,58	4.113,22	4.113,22	4.113,22
2017/10	Despesas com viaturas custo aquisição < € 25.000 taxa TA 10% e com 100% do IVA indedutível	1.043,52	195,13	195,13	102,21
2017/10	Despesas de Representação taxa TA 10% e com 100% do IVA indedutível	66.339,32	7.375,56	7.375,56	3.863,39
2017/10 Total		130.870,42	11.683,91	11.683,91	8.078,82
2017/11	Despesas com Deslocações e Estádias sem TA e com 100% do IVA indedutível	31.203,98	1.993,95	1.993,95	1.993,95
2017/11	Despesas com viaturas custo aquisição < € 25.000 taxa TA 10% e com 100% do IVA indedutível	1.553,01	290,40	290,40	152,11
2017/11	Despesas de Representação taxa TA 10% e com 100% do IVA indedutível	9.179,96	583,05	583,05	305,40
2017/11 Total		41.936,95	2.867,39	2.867,39	2.451,47
2017/12	Despesas com Deslocações e Estádias sem TA e com 100% do IVA indedutível	38.503,59	2.752,83	2.752,83	2.752,83
2017/12	Despesas com viaturas custo aquisição < € 25.000 taxa TA 10% e com 100% do IVA indedutível	1.336,77	249,97	249,97	130,93
2017/12	Despesas de Representação taxa TA 10% e com 100% do IVA indedutível	36.301,67	3.147,18	3.147,18	1.648,52
2017/12 Total		76.142,03	6.149,97	6.149,97	4.532,28
Total Geral		402.039,91	35.473,22	35.447,58	25.239,33

- C. A Requerente A... procedeu à autoliquidação mensal de IVA do exercício de 2017, referente aos meses de Julho a Dezembro (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Processo Administrativo).
- D. A Requerente A... apresentou Reclamação Graciosa, à qual foi dado o número ...2019..., com a seguinte data de abertura do procedimento: 2019-08-01 (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Processo Administrativo).

- E. A Requerente A... na Reclamação Graciosa apresentada pede, a final, o seguinte: *Nestes termos, deve a presente Reclamação Graciosa proceder por provada e, em consequência, serem anuladas parcialmente as autoliquidações de IVA referentes aos meses de Julho a Dezembro de 2017, nos montantes, respetivamente, de € 3.622,16, € 4.581,76, € 1.972,84, € 8.078,82, € 2.451,47 e € 4.532,28, tudo num total de € 25.239,33, atenta a manifesta ilegalidade das liquidações nestas partes por violação do direito comunitário, com todas as consequências legais, designadamente o reembolso destes montantes à Reclamante, acrescido de juros indemnizatórios à taxa legal contados desde as datas dos pagamentos em excesso, até integral reembolso. Montante a anular, a reembolsar e sobre o qual incidem juros indemnizatórios que sobe respetivamente para € 4.852,71, € 7.039,39, € 2.854,20, € 11.683,91, € 2.867,39, € 6.149,97, num total de € 35.447,58, por ilegalidade decorrente da violação da Constituição pelas alíneas a), b), c) e d) do n.º 1 do Artigo 21.º do CIVA, na medida em que contem exclusão automática da dedução do IVA, sem concessão de faculdade de elisão da presunção implícita, ou ficção, de consumos desafetos da atividade sujeita a IVA, ou com direito à dedução do IVA, da empresa, com respeito às despesas e encargos com viaturas, deslocações e estadias, e de representação* (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Processo Administrativo).
- F. Diz o Ponto V do Projeto de Decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa, datado de 16 de Setembro de 2019 (Informação n.º 182-ADP/2019), notificado à Requerente A... por Ofício datado de 30 de Setembro de 2019: **V. PEDIDO E CAUSA DE PEDIR.** 9. *Constitui objeto imediato da reclamação, conforme a exposição sumária nos pontos 1.º a 8.º da petição de Reclamação Graciosa, a apreciação da legalidade das autoliquidações de IVA, correspondentes aos períodos de imposto compreendidos entre 2017/07 a 2017/12, no que concerne à suscetibilidade de ser exercido o direito à dedução, de forma integral, relativamente a IVA suportado com: a) despesas relativas à aquisição, locação e reparação de viaturas de turismo e similares (mista), com um custo de aquisição inferior a € 25.000 e à sua origem; b) despesas com gasóleo relativas a viaturas de turismo e similares (mista) com um custo de aquisição inferior a € 25.000 e à sua origem; c) despesas de representação, designadamente despesas com refeições,*

viagens, passeios e espetáculos oferecidos a clientes, fornecedores ou outros terceiros; d) despesas (faturadas à requerente) com deslocações e estadias do pessoal da empresa sujeitas a procedimentos de registo e controlo. 10. No entender da Reclamante estão em causa dois tipos de ilegalidades. 11. Por um lado, o tratamento fiscal desigual das despesas referidas, consoante se esteja perante o imposto nacional sobre o rendimento das pessoas coletivas que é o IRC ou perante o imposto com base comunitária sobre o consumo que é o IVA. 12. Deste modo, vem através da presente Reclamação Graciosa, solicitar a anulação parcial das autoliquidações de IVA em análise, atenta a manifesta ilegalidade das liquidações por violação do direito comunitário, em concreto, do princípio da equivalência, pugnado pelo reembolso do valor do IVA liquidado em excesso no montante global de € 25.239,33, acrescido de juros indemnizatórios. 13. E por outro lado, a inconstitucionalidade das alíneas a), b), c) e d) do artigo 21.º do CIVA, na medida em que contêm uma exclusão automática da dedução do IVA, sem concessão da faculdade de elisão da presunção nelas implícita, ou ficção, de consumos desafetos da atividade sujeita a IVA, ou com o direito à dedução, relativamente aos mencionados encargos, com isso, violando o princípio constitucional da igualdade. 14. Em consequência desta ilegalidade, requer a anulação parcial das autoliquidações citadas, ascendendo o montante do reembolso solicitado a € 35.447,58, sobre o qual deverão ser calculados juros indemnizatórios (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Processo Administrativo).

- G. Diz o Ponto VII do Projeto de Decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa, notificado à Requerente A...: **VII. CONCLUSÃO.** *Perante o exposto, atendendo às razões de facto e de direito descritas, propõe-se o indeferimento, conforme detalhe do “quadro-síntese” identificado no introito da informação, com todas as consequências legais. Mais se propõe que se promova a notificação da Reclamante [...] para, querendo, [...], exercer o seu direito de participação, na modalidade de audição prévia, sob a forma escrita [...] (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Processo Administrativo).*

- H. A Requerente A... foi notificada para exercer o seu direito de audiência por ofício datado de 30 de Setembro de 2019 (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Processo Administrativo).
- I. A Requerente A... exerceu o seu direito de audiência (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Processo Administrativo).
- J. Diz o Ponto VIII da Decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa (Decisão Final), datada de 24 de Outubro de 2019 (Informação n.º 195-ADP/2019), notificada à Requerente A...: **VIII. CONCLUSÃO.** *Face ao exposto, mantêm-se as conclusões de facto e de direito constantes do Projeto de Decisão que antecede pelo que, o pedido formulado nos autos deverá ser objeto de **indeferimento**, com todas as consequências legais* (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Processo Administrativo).
- K. A Requerente A... foi notificada, por Ofício datado de 30 de Outubro de 2019, da Decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Processo Administrativo).
- L. A Requerente C... apresentou as seguintes declarações de IVA, referentes aos meses de Junho a Dezembro de 2017 (período de tributação de Junho a Dezembro de 2017): Junho de 2017 (período 2017/06), Julho de 2017 (período 2017/07), Agosto de 2017 (período 2017/08), Setembro de 2017 (período 2017/09), Outubro de 2017 (período 2017/10), Novembro de 2017 (período 2017/11) e Dezembro de 2017 (período 2017/12) (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Processo Administrativo).
- M. No Pedido de Pronúncia Arbitral a Requerente C... apresentou os seguintes quadros discriminativos por realidade e por mês (Junho a Dezembro de 2017):

Quadro discriminativo realidade/mês (Jun-Dez 2017) da C...

2

Período	Realidade	Base tributável	IVA Suportado	IVA não deduzido	IVA Pedido
2017/06	Despesas com Deslocações e Estadias sem TA e com 100% do IVA indedutível	53.395,17	3.091,62	3.091,62	3.091,62
2017/06	Despesas com gasóleo viaturas custo aquisição < € 25.000 taxa TA 10% e com 50% do IVA indedutível	5.976,31	1.232,78	616,39	29,35
2017/06	Despesas com gasóleo viaturas custo aquisição < €25.000 sem TA e com 50% do IVA indedutível	476,07	98,20	49,10	49,10
2017/06	Despesas com viaturas custo aquisição < € 25.000 sem TA e com 100% do IVA indedutível	3.643,18	681,25	681,25	681,25
2017/06	Despesas com viaturas custo aquisição < € 25.000 taxa TA 10% e com 100% do IVA indedutível	68.986,55	12.899,92	12.899,92	6.757,10
2017/06	Despesas de Representação TA 10% e com 100% do IVA indedutível	58,51	0,00	0,00	0,00
2017/06 Total		132.535,79	18.003,77	17.338,28	10.608,42

Quadro discriminativo realidade/mês (Jun-Dez 2017) da C... (Cont.)

Período	Realidade	Base tributável	IVA Suportado	IVA não deduzido	IVA Pedido
2017/07	Despesas com Deslocações e Estadias sem TA e com 100% do IVA indedutível	40.348,29	2.348,64	2.348,64	2.348,64
2017/07	Despesas com gasóleo viaturas custo aquisição < € 25.000 taxa TA 10% e com 50% do IVA indedutível	556,06	114,70	57,35	2,73
2017/07	Despesas com viaturas custo aquisição < € 25.000 sem TA e com 100% do IVA indedutível	4.572,42	855,01	855,01	855,01
2017/07	Despesas com viaturas custo aquisição < € 25.000 taxa TA 10% e com 100% do IVA indedutível	62.312,57	11.651,94	11.651,94	6.103,40
2017/07	Despesas de Representação TA 10% e com 100% do IVA indedutível	302,84	0,00	0,00	0,00
2017/07 Total		108.092,18	14.970,29	14.912,94	9.309,77
2017/08	Despesas com Deslocações e Estadias sem TA e com 100% do IVA indedutível	70.878,31	4.141,65	4.141,65	4.141,65
2017/08	Despesas com gasóleo viaturas custo aquisição < € 25.000 taxa TA 10% e com 50% do IVA indedutível	24.716,97	5.098,57	2.549,28	121,39
2017/08	Despesas com viaturas custo aquisição < € 25.000 sem TA e com 100% do IVA indedutível	1.554,33	290,65	290,65	290,65
2017/08	Despesas com viaturas custo aquisição < € 25.000 taxa TA 10% e com 100% do IVA indedutível	38.494,42	7.198,14	7.198,14	3.770,46
2017/08	Despesas de Representação TA 10% e com 100% do IVA indedutível	128,25	0,00	0,00	0,00
2017/08 Total		135.772,28	16.729,01	14.179,73	8.324,15
2017/09	Despesas com Deslocações e Estadias sem TA e com 100% do IVA indedutível	28.815,76	1.682,72	1.682,72	1.682,72
2017/09	Despesas com gasóleo viaturas custo aquisição < € 25.000 taxa TA 10% e com 50% do IVA indedutível	21.263,56	4.386,21	2.193,10	104,43
2017/09	Despesas com gasóleo viaturas custo aquisição < € 25.000 sem TA e com 50% do IVA indedutível	102,65	21,17	10,59	10,59
2017/09	Despesas com viaturas custo aquisição < € 25.000 sem TA e com 100% do IVA indedutível	6.942,42	1.298,18	1.298,18	1.298,18
2017/09	Despesas com viaturas custo aquisição < € 25.000 taxa TA 10% e com 100% do IVA indedutível	-30.651,91	-5.731,66	-5.731,66	-3.002,30
2017/09	Despesas de Representação TA 10% e com 100% do IVA indedutível	1.035,52	5,56	5,56	2,91
2017/09 Total		27.508,00	1.662,18	-541,51	96,53
2017/10	Despesas com Deslocações e Estadias sem TA e com 100% do IVA indedutível	38.947,18	2.256,38	2.256,38	2.256,38
2017/10	Despesas com gasóleo viaturas custo aquisição < € 25.000 taxa TA 10% e com 50% do IVA indedutível	4.984,42	1.028,18	514,09	24,48
2017/10	Despesas com gasóleo viaturas custo aquisição < € 25.000 sem TA e com 50% do IVA indedutível	404,02	83,34	41,67	41,67
2017/10	Despesas com viaturas custo aquisição < € 25.000 sem TA e com 100% do IVA indedutível	4.352,29	813,84	813,84	813,84
2017/10	Despesas com viaturas custo aquisição < € 25.000 taxa TA 10% e com 100% do IVA indedutível	132.309,86	24.740,87	24.740,87	12.959,50
2017/10	Despesas de Representação TA 10% e com 100% do IVA indedutível	542,30	40,65	40,65	21,29
2017/10 Total		181.540,07	28.963,26	28.407,50	16.117,17

Quadro discriminativo realidade/mês (Jun-Dez 2017) dº C... (Cont.)

Período	Realidade	Base tributável	IVA Suportado	IVA não deduzido	IVA Pedido
2017/11	Despesas com Deslocações e Estadias sem TA e com 100% do IVA indedutível	99.204,62	5.810,91	5.810,91	5.810,91
2017/11	Despesas com gasóleo viaturas custo aquisição <€ 25.000 taxa TA 10% e com 50% do IVA indedutível	986,33	203,46	101,73	4,84
2017/11	Despesas com viaturas custo aquisição <€ 25.000 sem TA e com 100% do IVA indedutível	6.353,57	1.188,07	1.188,07	1.188,07
2017/11	Despesas com viaturas custo aquisição <€ 25.000 taxa TA 10% e com 100% do IVA indedutível	79.840,76	14.929,57	14.929,57	7.820,25
2017/11	Despesas de Representação TA 10% e com 100% do IVA indedutível	210,70	18,19	18,19	9,53
2017/11 Total		186.595,98	22.150,20	22.048,47	14.833,60
2017/12	Despesas com Deslocações e Estadias sem TA e com 100% do IVA indedutível	46.013,78	2.820,77	2.820,77	2.820,77
2017/12	Despesas com gasóleo viaturas custo aquisição <€ 25.000 taxa TA 10% e com 50% do IVA indedutível	571,19	117,82	58,91	2,81
2017/12	Despesas com viaturas custo aquisição <€ 25.000 sem TA e com 100% do IVA indedutível	5.528,13	1.033,72	1.033,72	1.033,72
2017/12	Despesas com viaturas custo aquisição <€ 25.000 taxa TA 10% e com 100% do IVA indedutível	61.747,58	11.546,30	11.546,30	6.048,06
2017/12	Despesas de Representação TA 10% e com 100% do IVA indedutível	436,25	0,00	0,00	0,00
2017/12 Total		114.296,93	15.518,60	15.459,69	9.905,35
Total Geral		886.341,23	117.997,30	111.805,09	69.194,99

- N. A Requerente C... procedeu à autoliquidação mensal de IVA do exercício de 2017, referente aos meses de Junho a Dezembro (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Processo Administrativo).
- O. A Requerente C... apresentou Reclamação Graciosa, à qual foi dado o número ...2019..., com a seguinte data de abertura do procedimento: 2019-08-01 (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Processo Administrativo).
- P. A Requerente C... na Reclamação Graciosa apresentada pede, a final, o seguinte: *Nestes termos, deve a presente Reclamação Graciosa proceder por provada e, em consequência, serem anuladas parcialmente as autoliquidações de IVA referentes aos meses de Junho a Dezembro de 2017, nos montantes, respetivamente, de € 10.608,42, € 9.309,77, € 8.324,15, € 96,53, € 16.117,17, € 14.833,60 e € 9.905,35, tudo num total de € 69.194,99, atenta a manifesta ilegalidade das liquidações nestas partes por violação do direito comunitário, com todas as consequências legais, designadamente o reembolso destes montantes à Reclamante, acrescido de juros indemnizatórios à taxa legal contados desde as datas dos pagamentos em excesso, até integral*

reembolso. Montante a anular, a reembolsar e sobre o qual incidem juros indemnizatórios que sobe respetivamente para € 17.338,28, € 14.912,94, € 14.179,73, € -541,50, € 28.407,50, € 22.048,47 e € 15.459,69, num total de € 111.805,09, por ilegalidade decorrente da violação da Constituição pelas alíneas a), b), c) e d) do n.º 1 do Artigo 21.º do CIVA, na medida em que contem exclusão automática da dedução do IVA, sem concessão de faculdade de elisão da presunção implícita, ou ficção, de consumos desafetos da atividade sujeita a IVA, ou com direito à dedução do IVA, da empresa, com respeito às despesas e encargos com viaturas, deslocações e estadias, e de representação (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Processo Administrativo).

- Q. Diz o Ponto V do Projeto de Decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa, datado de 23 de Setembro de 2019 (Informação n.º 183-ADP/2019), notificada à Requerente C... por Ofício datado de 10 de Outubro de 2019: **V. PEDIDO E CAUSA DE PEDIR.**
9. *Constitui objeto imediato da reclamação a apreciação da legalidade das autoliquidações de IVA, correspondentes aos períodos de imposto compreendidos entre 2017/06 a 2017/12, no que concerne à suscetibilidade de ser exercido o direito à dedução, de forma integral, relativamente a IVA suportado com: a) despesas relativas à aquisição, locação e reparação de viaturas de turismo e similares (mista), com um custo de aquisição inferior a € 25.000 e à sua origem; b) despesas com gasóleo relativas a viaturas de turismo e similares (mista) com um custo de aquisição inferior a € 25.000 e à sua origem; c) despesas de representação, designadamente despesas com refeições, viagens, passeios e espetáculos oferecidos a clientes, fornecedores ou outros terceiros; d) despesas com deslocações e estadias do pessoal da empresa sujeitas a procedimentos de registo e controlo. 10. No entender da Reclamante estão em causa dois tipos de ilegalidades. 11. Por um lado, o tratamento fiscal desigual das despesas referidas, consoante se esteja perante o imposto nacional sobre o rendimento das pessoas coletivas que é o IRC ou perante o imposto com base comunitária sobre o consumo que é o IVA. 12. Deste modo, vem através da presente Reclamação Graciosa, solicitar a anulação parcial das autoliquidações de IVA em análise, atenta a manifesta ilegalidade das liquidações por violação do direito comunitário, em concreto, do princípio da*

equivalência, pugnado pelo reembolso do valor do IVA liquidado em excesso no montante global de € 69.194,99, acrescido de juros indemnizatórios. 13. E por outro lado, a inconstitucionalidade das alíneas a), b), c) e d) do artigo 21.º do CIVA, na medida em que contêm uma exclusão automática da dedução do IVA, sem concessão da faculdade de elisão da presunção nelas implícita, ou ficção, de consumos desafetos da atividade sujeita a IVA, ou com o direito à dedução, relativamente aos mencionados encargos, com isso, violando o princípio constitucional da igualdade. 14. Em consequência desta ilegalidade, requer a anulação parcial das autoliquidações citadas, ascendendo o montante do reembolso solicitado a € 111.805,09, sobre o qual deverão ser calculados juros indemnizatórios (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Processo Administrativo).

- R. Diz o Ponto VIII do Projeto de Decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa, notificada à Requerente C...: **VIII. CONCLUSÃO.** *Perante o exposto, atendendo às razões de facto e de direito descritas, propõe-se o indeferimento, conforme detalhe do “quadro-síntese” identificado no introito da informação, com todas as consequências legais. Mais se propõe que se promova a notificação da Reclamante [...] para, querendo, [...], exercer o seu direito de participação, na modalidade de audição prévia, sob a forma escrita [...] (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Processo Administrativo).*
- S. A Requerente C... foi notificada para exercer o seu direito de audição por Ofício datado de 10 de Outubro de 2019 (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Processo Administrativo).
- T. A Requerente C... exerceu o seu direito de audição (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Processo Administrativo).
- U. Diz o Ponto IX da Decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa, datada de 4 de Novembro de 2019 (Informação n.º 197-ADP/2019), notificada à Requerente C...: **IX. CONCLUSÃO.** *Face ao exposto, mantêm-se as conclusões de facto e de direito constantes do Projeto de Decisão que antecede pelo que o pedido formulado nos autos, deverá ser objeto de indeferimento, com todas as consequências legais (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Processo Administrativo).*

V. A Requerente C... foi notificada, por Ofício datado de 13 de Novembro de 2019, da Decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Processo Administrativo).

W. Em 20 de Dezembro de 2019 deu entrada o Pedido de Pronúncia Arbitral em causa nos presentes Autos Arbitrais (conforme informação no Sistema de Gestão Processual do CAAD).

2.2 Factos Não Provados

Não há factos relevantes para esta Decisão Arbitral que não se tenham provado.

2.3 Fundamentação da Fixação da Matéria de Facto

A matéria de facto foi fixada por este Tribunal Arbitral Coletivo e a sua convicção ficou formada com base nas peças processuais e requerimentos apresentados pelas Partes e nos documentos juntos pelas Partes ao presente Processo Arbitral, incluindo o Processo Administrativo.

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor, conforme n.º 1 do artigo 596.º e n.º 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código Processo Civil (CPC), aplicável *ex vi* da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e consignar se a considera provada ou não provada, conforme n.º 2 do artigo 123.º Código do Procedimento e do Processo Tributário (CPPT), aplicável *ex vi* da alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC. Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (*e.g.* força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas Partes e a prova documental junta aos presentes Autos Arbitrais, incluindo o Processo Administrativo, bem como a constatação de que a Requerida não contestou nem invocou a falsidade dos documentos juntos

pelas Requerentes, consideraram-se provados, com relevo para a presente Decisão Arbitral, os factos acima elencados apenas conexos com a prova apresentada.

Tudo isto sem prejuízo de se considerar que, nos termos infra desenvolvidos, a Decisão Arbitral teve em conta que as Requerentes não consideraram relevante suscitar no seu pedido que o Tribunal Arbitral conhecesse o sistema de controlo interno que alegaram possuir para evitar desvios à utilização empresarial exclusiva de despesas com a aquisição, locação e reparação de viaturas de turismo e similares, despesas com gásóleo, despesas com refeições, viagens, passeios e espetáculos oferecidos a clientes, fornecedores ou outros terceiros, despesas com deslocações e estadias do pessoal da empresa.

O que certamente está em linha com a afirmação das Requerentes esclarecendo que o objecto do seu pedido se centra na análise de “*matéria puramente de direito*” (vd. artigo 40.º das alegações).

As Requerentes argumentam que o artigo 21.º do CIVA não deveria excluir automaticamente estas despesas do direito à dedução do IVA nelas contido, que o preceito deveria permitir a *ilisão* da presunção nele contemplada.

Porém, em termos de prova apostam na demonstração, ainda que indirecta, que essas despesas existiram, o que para efeitos deste processo se tem como adquirido, não apresentando contudo o mecanismo de controlo que alegam possuir em relação a tais despesas para provar que as mesmas foram exclusivamente utilizadas para a prática de operações tributáveis.

Na ausência da descrição e demonstração desse sistema de controlo, a que acresce a regra consagrada no artigo 19.º do CIVA de que só confere direito à dedução o imposto mencionado em faturas passadas na forma legal em poder do sujeito passivo, entende o Tribunal Arbitral que tal omissão não poderia ser suprida apenas pela prova testemunhal tendo assim considerado que a inquirição das testemunhas arroladas seria processualmente inútil.

3. Matéria de Direito (fundamentação)

3.1. Pedidos de suspensão da instância e de reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia

3.1.1. Com base na violação do princípio comunitário da equivalência

No Pedido de Pronúncia Arbitral (ou apenas PPA) as Requerentes defendem que uma parte das autoliquidações, no montante de € 25.239,33 no que respeita à Requerente A... e no

montante de € 69.194,99 no que respeita à Requerente C..., violam o princípio comunitário da equivalência.

No final do Pedido de Pronúncia Arbitral as Requerentes clarificam a base da sua pretensão à anulação das autoliquidações impugnadas, com respeito ao princípio comunitário da equivalência, dizendo que *“em si o artigo 21.º do CIVA não se encontra em oposição com o princípio comunitário da equivalência”*, salientando que *“a incompatibilidade não resulta do artigo 21.º em si mesmo, mas da violação do princípio comunitário da equivalência quando se contrasta o sacrifício do direito à dedução em sede de IVA via exclusões automáticas, com o tratamento da mesma matéria e mesmíssima preocupação pelo imposto nacional que é o IRC”* (vd. artigos 149.º e 150.º do PPA).

Na parte do pedido em que invocam a violação do princípio da equivalência as Requerentes pedem que *“a título subsidiário, na medida em que não seja claro para o Tribunal Arbitral o que exige nas circunstâncias do caso em especial o princípio comunitário da equivalência, deverá então o Tribunal Arbitral promover o reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia das questões que entenda formular em função da concreta dúvida, conforme previsto no artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia”* (vd. artigo 81.º e final do PPA), pedido este que renovam no final do PPA.

Nas alegações as Requerentes retomam o pedido de reenvio prejudicial insistindo mais uma vez na violação do princípio comunitário da equivalência violação esta que decorre do tratamento discriminatório entre o CIVA e o IRC (vd. artigos 58.º e seguintes das alegações).

Para responder a esta parte do pedido, desde já se anota que em toda a petição inicial (requerimento inicial), acima largamente transcrita, e mesmo nas subseqüentes alegações, as Requerentes não apresentam qualquer dúvida interpretativa sobre qualquer norma de direito comunitário nem sobre qualquer norma de direito interno transposta do direito comunitário que lhe suscite dúvidas quando confrontada com a norma originária.

Ao contrário, como se pode constatar, é afirmado diversas vezes pelas Requerentes que tal confronto não existe em relação a qualquer norma de Tratados ou Diretivas.

Vejamos o que determina o invocado artigo 267.º do TFUE invocado pelas requerentes para pedir o reenvio prejudicial:

“O Tribunal de Justiça da União Europeia é competente para decidir, a título prejudicial:

a) Sobre a interpretação dos Tratados;

b) Sobre a validade e a interpretação dos atos adotados pelas instituições, órgãos ou organismos da União.

Sempre que uma questão desta natureza seja suscitada perante qualquer órgão jurisdicional de um dos Estados-Membros, esse órgão pode, se considerar que uma decisão sobre essa questão é necessária ao julgamento da causa, pedir ao Tribunal que sobre ela se pronuncie.

Sempre que uma questão desta natureza seja suscitada em processo pendente perante um órgão jurisdicional nacional cujas decisões não sejam suscetíveis de recurso judicial previsto no direito interno, esse órgão é obrigado a submeter a questão ao Tribunal.

Se uma questão desta natureza for suscitada em processo pendente perante um órgão jurisdicional nacional relativamente a uma pessoa que se encontre detida, o Tribunal pronunciar-se-á com a maior brevidade possível”.

Por sua vez, foi consignado no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA) de 01-07-2020, no processo n.º 0227/13.5BEPDL 0225/18:

“A figura do reenvio de questão prejudicial pode ter por objecto a resposta a um de dois assuntos, tudo conforme se encontra consagrado no actual art.º 267.º, do Tratado de Funcionamento da União Europeia,

a-A interpretação de uma disposição de direito comunitário;

b-A interpretação e/ou apreciação da validade de um acto emanado das instituições comunitárias.

VII - O T.J.U.E. apenas admite três excepções à obrigação de reenvio de questão prejudicial, sem prejuízo da existência de questões prejudiciais facultativas:

a-Falta de pertinência da questão suscitada no processo;

b-Existência de interpretação já anteriormente fornecida pelo T.J.U.E.;

c-Total clareza da norma em causa (teoria do acto claro).

VIII - A questão prejudicial a reenviar só se coloca se o Juiz nacional se confronta com uma dúvida sobre os termos em que tem que aplicar o direito comunitário e se a resolução de tal dúvida contribui para a solução do litígio que tem em mãos, ou seja, mostra-se necessária para o julgamento da causa. Já assim não será se, nomeadamente, a apreciação da legalidade das

liquidações em causa não convoca a aplicação de normas de direito comunitário, apenas pressupondo a interpretação e aplicação de normas de direito.

Ora, como melhor se desenvolve infra, constata-se que a jurisprudência comunitária em que as Requerentes se baseiam para deduzir o pedido de suspensão do processo arbitral e o reenvio prejudicial com base na violação do princípio comunitário da equivalência nada tem a ver com a comparação de regimes tributários internos, único fundamento invocado pelas Requerentes, não tendo pois sido apresentada qualquer norma dos tratados, directivas ou regulamentos comunitários em matéria fiscal que suscitem dúvidas interpretativas, nem sobre a validade e a interpretação de atos adotados pelas instituições, órgãos ou organismos da União, em relação aos quais haja dúvidas de interpretação ou validade.

Assim, considerando que não foi apresentada qualquer dúvida interpretativa sobre qualquer preceito comunitário e que nunca um princípio de direito comunitário, neste caso o princípio da equivalência, poderia fundar-se apenas sobre normas de direito interno, declara-se improcedente o pedido de suspensão do processo para efeitos do reenvio desta questão para o Tribunal de Justiça.

3.1.2. Com base na violação dos princípios comunitários da neutralidade e da proporcionalidade violação que, segundo as Requerentes, afeta a totalidade das autoliquidações impugnadas.

As Requerentes defendem que *“a ficção de consumos desafectos da actividade sujeita a IVA da empresa com respeito às despesas e encargos com viaturas, deslocações e estadias e de representação está igualmente desalinhada com os princípios comunitários da neutralidade e da proporcionalidade”* acrescentando que *“é muito duvidoso que a cláusula stand still não deva ter como limite operar como uma autorização de presunção que coloca um ónus de prova específica nos contribuintes* (vd. artigos 91.º e 92.º do PPA).

Mais acrescentando que não deveria ser retirado em absoluto o direito à dedução quando se *“comprove para além de qualquer dúvida razoável que aquelas despesas e encargos concretos não são incorridos para satisfação de necessidades pessoais de trabalhadores ou de terceiros mas para efectiva satisfação de necessidades empresariais do sujeito passivo do IVA com direito à dedução”* (vd. artigo 94.º do PPA).

Porém, logo a seguir, depois de contestarem o indeferimento da reclamação graciosa – em que a AT aqui Requerida a indeferiu dizendo que as Requerentes não comprovaram a natureza dos encargos suportados nem a sua conexão com a actividade da empresa – as Requerentes anotam que a AT aqui Requerida não contestou a existência das despesas mas apenas a falta de demonstração do preenchimento das condições previstas no artigo 21.º do CIVA para efeitos do direito à dedução (vd. artigos 95.º a 127.º do PPA).

Ora, com base na fundamentação do indeferimento as Requerentes vêm clarificar o pedido arbitral dizendo expressamente que “*nunca invocaram a aplicabilidade ao seu caso das permissões de dedução previstas no artigo 21.º com respeito aos inputs, às despesas, em causa*” acrescentando que *a causa de pedir não é nem nunca foi essa* (vd. artigo 128.º do PPA), *nada disso*, a causa de pedir é por um lado a violação do princípio da equivalência (vd. artigos 132.º e 133.º do PPA) e, por outro lado, a inconstitucionalidade das alíneas a), b), c) e d) do artigo 21.º do CIVA por violação do princípio da igualdade, da capacidade contributiva e da proporcionalidade (vd. artigo 134.º do PPA) e, *por motivo materialmente idêntico*, a violação dos princípios comunitários da neutralidade e da proporcionalidade (vd. artigo 135.º do PPA).

As Requerentes referem-se ainda a uma outra possível causa de pedir, que segundo elas “*seria uma terceira e distinta causa de pedir*” que teria a ver com o facto da legislação nacional não acolher a faculdade de elisão da presunção de que as despesas e encargos com viaturas, deslocações, estadias e de representação *estão desafectos da actividade sujeita a IVA* (vd. artigo 137.º do PPA).

Porém, nas alegações, as Requerentes acabam por reconduzir esta que “*seria uma terceira e distinta causa de pedir*” às duas causas de pedir referentes à inconstitucionalidade e à violação dos princípios comunitários, ao afirmarem que “*não há presunção susceptível de ilisão no artigo 21.º do CIVA e é justamente por isso que as prescrições de exclusão automática da dedução do IVA aí contidas se reputam de violadoras da Constituição e dos princípios comunitários da neutralidade e da proporcionalidade* (vd. artigo 89.º das alegações).

Quanto à invocada violação dos referidos princípios de direito constitucional, as Requerentes reafirmam nas alegações que a razão se encontra na *inexistência de uma presunção susceptível de ilisão*, citando jurisprudência do Tribunal Constitucional aplicável a situações tributárias semelhantes, e quanto à violação dos princípios comunitários da neutralidade e da

proporcionalidade que o artigo 21.º igualmente viola, as Requerentes pedem que se deverá aguardar pelo desfecho do reenvio prejudicial decidido no processo n.º 207/2019-T.

Desde já se nega procedência ao pedido de suspensão do presente processo arbitral para aguardar pela decisão que venha a ser proferida no processo pendente no Tribunal de Justiça, com os fundamentos acabados de sintetizar, uma vez as únicas razões invocadas pelas Requerentes se reconduzem à violação dos citados princípios comunitários da neutralidade e da proporcionalidade por mera ausência de uma presunção susceptível de ilusão no artigo 21.º do CIVA.

Este Tribunal Arbitral decide pela improcedência do pedido de suspensão do processo até que seja proferida decisão do TJUE sobre as questões prejudiciais invocadas pelas Requerentes relativas à formulação do artigo 21.º do CIVA, que efectivamente não comporta a possibilidade de demonstrar que as despesas aí referidas foram exclusivamente utilizadas para fins das operações tributáveis dos sujeitos passivos do IVA, dado não concordar com a decisão arbitral proferida no processo arbitral n.º 207/2019-T que nos seus números 5 e 6 reenvia para o TJUE duas questões conexas com a ausência dessa possibilidade e sobre se tal ausência violaria os princípios da neutralidade e da proporcionalidade do IVA.

Porém, ainda que por mera hipótese se concordasse com a referida decisão arbitral, entende o presente Tribunal Arbitral que ainda aí não haveria razão para a suspensão e para o reenvio prejudicial, uma vez que nos números 5 e 6 da decisão arbitral proferida no citado processo n.º 207/2019-T torna-se claro que as questões colocadas ao Tribunal de Justiça em relação à possível violação dos princípios comunitários da neutralidade e da proporcionalidade do IVA têm como pressuposto que se faça prova que as despesas com “*alojamento, alimentação, bebidas, aluguer de viaturas, combustível e portagens*” foram efectivamente suportadas para os fins das operações tributáveis do sujeito passivo.

Prova essa que, como referido, não foi apresentada pelas Requerentes.

Com efeito, mesmo que o TJUE viesse a determinar a violação dos referidos princípios nas questões colocadas no processo n.º 207/2019-T, afastando-se do sentido de jurisprudência anterior em que assume que a definição das despesas excluídas do direito à dedução foi deferida para cada um dos Estados membros e que o direito comunitário não é violado quando se excluem do direito à dedução certas despesas mesmo que elas sejam utilizadas em operações

tributáveis (ver jurisprudência do TJUE infra citada), tal decisão do Tribunal de Justiça não aproveitaria às Requerentes no caso em apreço uma vez que, como supra se consignou, as mesmas prescindiram de apresentar prova de que tais despesas foram exclusivamente utilizadas em operações tributáveis e até assumiram expressamente que pretendiam discutir apenas a questão de direito.

3.2. Decididas as questões prévias referentes ao pedido de suspensão do processo e do reenvio prejudicial, passemos à análise da fundamentação invocada pelas Requerentes para sustentar o pedido de anulação das autoliquidações e da condenação da Requerida em juros indemnizatórios.

As Requerentes começam por invocar o que designam pela desigualdade de tratamento fiscal das mesmas despesas, consoante se esteja perante o imposto nacional que é o IRC, em que se verificaria um tratamento mais brando em face do risco abstracto de as despesas serem utilizadas também em fins alheios à atividade da empresa, ou pelo contrário perante o imposto de base comunitária sobre o consumo que é o IVA onde a lei consagra um tratamento bem mais severo e radical em face do mesmo risco abstracto de as mesmas despesas serem utilizadas também em fins alheios à actividade da empresa.

As despesas (parciais) abrangidas em que, segundo as Requerentes, há divergência de tratamento em sede de IVA e em sede de IRC, são, sintetizando:

- a) As despesas com a aquisição de viaturas de turismo com custo de aquisição superior a € 25.000,00 em que a despesa é totalmente indedutível em sede de IVA e apenas em 47,62% em sede de IRC, sendo que a dedutibilidade em sede de IRC é total se o custo de aquisição for inferior a € 25.000,00;
- b) As despesas com gasóleo em que a indedutibilidade é de 50% no IVA e de 47,62% no IRC sendo que a dedução é total se for para utilizar em viaturas de custo inferior a € 25.000,00;
- c) As despesas de representação em que a indedutibilidade é de 100% em IVA e apenas de 47,62% em IRC;
- d) As despesas com deslocações e estadias do pessoal da empresa em que a indedutibilidade no IVA é de 100% e a dedução é total no IRC.

Acresce desde já observar que, ao contrário do que as Requerentes afirmam para sustentar a tese da violação do denominado princípio da equivalência, não é líquido que as despesas que estão simultaneamente excluídas do direito à dedução em sede do Código do IVA e são aceites como custos, mediante condições, em sede do Código do IRC, tenham um tratamento mais favorável neste Código.

Tal tratamento mais favorável poderá acontecer se se considerarem isoladamente algumas despesas, como as Requerentes apresentam, mas só com exercícios mais aprofundados e completos, comparando não apenas o que é mais favorável para sustentar uma tese, quantificando o sacrifício fiscal que os operadores económicos suportam com um e com o outro regime tributário, analisados estes no seu conjunto e não apenas parceladamente despesa a despesa, repete-se, é que seria possível extrair uma tal conclusão.

É que, convém não esquecer, atentando no regime do IRC como um todo e não apenas nas despesas de menores montantes, constata-se que as taxas específicas aplicáveis podem ir de 5% a 35% e ascender a 70% no caso de despesas não documentadas que, neste caso, nem são consideradas como custo do exercício (vd. artigo 23.º-A, n.º 1 alínea b) e artigo 88.º, ambos do CIRC).

E há outro tipo de despesas que podem não ser dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável do IRC, mormente as que preencherem os condicionalismos previstos no artigo 23.º-A, n.º 1, alíneas h) a k), como, por exemplo, algumas despesas referentes a deslocações, ao aluguer de viaturas, a combustíveis e a barcos de recreio e aeronaves.

Por outro lado há que considerar que os montantes de imposto pagos como tributações autónomas não são, em geral, dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável do IRC (vd. artigo 23.º-A, n.º 1, do CIRC).

De notar que às tributações autónomas também não são aplicáveis deduções referentes a dupla tributação internacional, a benefícios fiscais e a outros tipos de deduções previstas em lei (vd. artigo 88.º, n.º 21, e artigo 90.º, n.º 2, ambos do CIRC).

Por seu lado, em sede de IVA, as despesas em causa são muitas vezes dedutíveis, total ou parcialmente, como acontece com o combustível para máquinas e diversos veículos nas condições previstas no final da alínea b) do n.º 1 do citado artigo 21.º do CIVA e nos casos previstos no n.º 2 do mesmo preceito legal.

Assim, a comparação dos regimes no seu conjunto atenuaria significativamente a pretendida diferença quantitativa entre eles.

E é certamente por ter concluído que só em despesas de menores montantes é que o CIVA trata mais desfavoravelmente do que o CIRC as despesas em causa é que as Requerentes sujeitam ao crivo do denominado princípio comunitário da equivalência, ou da falta dela, apenas uma parte das autoliquidações submetidas ao presente processo arbitral, no montante de € 25.239,33 por parte da Requerente A... e no montante de € 69.194,99 por parte da Requerente C..., pedindo que a totalidade das autoliquidações e, conseqüentemente, do valor que excede aqueles montantes parciais, sejam vistas à luz da por si invocada inconstitucionalidade das alíneas a), b), c) e d) do artigo 21.º do CIVA e por incompatibilidade com os princípios comunitários da neutralidade do IVA e da proporcionalidade.

Porém, desde já se avança que este Tribunal Arbitral, para efeitos de proferir a sua decisão, não confere qualquer relevância à questão de saber se existe ou não diferença quantitativa entre os dois referidos regimes, considerando ao contrário, que o que é determinante se prende antes com a questão de saber se as normas do CIVA ao abrigo das quais foi excluído o direito à dedução estão em confronto ou violam normas de direito comunitário ou princípios com elas conexos, se as Requerentes apresentaram alguma dúvida fundada sobre a interpretação de alguma norma de direito comunitário ou da sua transposição para o direito interno, se o invocado princípio comunitário da equivalência referido nos acórdãos apresentados pelas Requerentes é violado com a existência de regimes diferenciados entre o CIVA e os impostos diretos do sistema fiscal português e se existem fundamentos para concluir pela inconstitucionalidade das alíneas a) a d) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA.

São estas as questões relevantes cuja resposta, como se vai demonstrar, conduzem à improcedência dos pedidos deduzidos pelas Requerentes.

Vejamos muito sinteticamente o enquadramento legal em que assentam as exclusões do direito à dedução previstas no artigo 21.º do Código do IVA.

O Tratado de Maastricht de 7 de Fevereiro de 1992 dispõe, em matéria de fiscalidade indireta, o seguinte:

Artigo 99.º. “O Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão e após consulta do Parlamento Europeu e do Comité Económico e Social, adopta as disposições

relacionadas com a harmonização das legislações relativas aos impostos sobre o volume de negócios, aos impostos especiais de consumo e a outros impostos indirectos, na medida em que essa harmonização seja necessária para assegurar o estabelecimento e o funcionamento do mercado interno no prazo previsto no artigo 7.ºA”.

Mais recentemente o Tratado de Funcionamento da União Europeia, assinado em 13 de Dezembro de 2007, desenvolvido com base nos tratados que instituíram a anterior Comunidade Económica Europeia, mais uma vez em matéria de fiscalidade indirecta, dispõe o seguinte:

Artigo 113.º (ex-artigo 93.º do TCE) “O Conselho, deliberando por unanimidade, de acordo com um processo legislativo especial, e após consulta do Parlamento Europeu e do Comité Económico e Social, adota as disposições relacionadas com a harmonização das legislações relativas aos impostos sobre o volume de negócios, aos impostos especiais de consumo e a outros impostos indirectos, na medida em que essa harmonização seja necessária para assegurar o estabelecimento e o funcionamento do mercado interno e para evitar as distorções de concorrência.

Assim, como se constata, ao contrário do que se verifica quanto à tributação indirecta, ao nível da tributação directa não estão explicitamente estabelecidas quaisquer normas nos Tratados em que foi erigida a CEE e actual UE, que, assim, e de acordo com o princípio da subsidiariedade, seriam deixadas à livre apreciação de cada um dos Estados membros.

Não sendo tema do presente processo, até porque as Requerentes o não invocam, não deixa marginalmente de se anotar que tem havido a preocupação de acautelar as situações em que as disposições de fiscalidade directa possam comprometer o exercício ou das quatro liberdades fundamentais enunciadas nos Tratados (livre circulação de mercadorias, de pessoas, de serviços e de capitais) ou do direito de estabelecimento de pessoas e de empresas.

Quanto às Diretivas em matéria de IVA começa por se invocar o artigo 168.º, alínea a), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, que dispõe o seguinte:

«Quando os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas, o sujeito passivo tem direito, no Estado-Membro em que efetua essas operações, a deduzir do montante do imposto de que é devedor os montantes seguintes:

a) *O IVA devido ou pago nesse Estado-Membro em relação aos bens que lhe tenham sido ou venham a ser entregues e em relação aos serviços que lhe tenham sido ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo».*

Por sua vez o artigo 176.º da mesma Diretiva prevê que:

«O Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, determina quais as despesas que não conferem direito à dedução do IVA. Em qualquer caso, são excluídas do direito à dedução as despesas que não tenham carácter estritamente profissional, tais como despesas sumptuárias, recreativas ou de representação.

Até à entrada em vigor das disposições referidas no primeiro parágrafo, os Estados-Membros podem manter todas as exclusões previstas na respetiva legislação nacional em 1 de janeiro de 1979 ou, no que respeita aos Estados-Membros que tenham aderido à Comunidade após essa data, na data da respetiva adesão.»

Habilitado para o efeito pela disposição acabada de citar, o Estado Português manteve em vigor o artigo 21.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, que tinha sido aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro que, na data a que respeita o imposto impugnado, previa o seguinte:

N.º 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;

b) Despesas respeitantes a combustíveis normalmente utilizáveis em viaturas automóveis, com exceção das aquisições de gasóleo, de gases de petróleo liquefeitos (GPL), gás natural e biocombustíveis, cujo imposto é dedutível na proporção de 50 %, a menos que se trate dos bens a seguir indicados, caso em que o imposto relativo aos consumos de gasóleo, GPL, gás natural e biocombustíveis é totalmente dedutível:

i) Veículos pesados de passageiros;

- ii) Veículos licenciados para transportes públicos, exceptuando-se os rent-a-car;*
- iii) Máquinas consumidoras de gasóleo, GPL, gás natural ou biocombustíveis, bem como as máquinas que possuam matrícula atribuída pelas autoridades competentes, desde que, em qualquer dos casos, não sejam veículos matriculados;*
- iv) Tractores com emprego exclusivo ou predominante na realização de operações culturais inerentes à actividade agrícola;*
- v) Veículos de transporte de mercadorias com peso superior a 3500 kg;*
- 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;*
- e) Despesas de divertimento e de luxo, sendo consideradas como tal as que, pela sua natureza ou pelo seu montante, não constituam despesas normais de exploração.*

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

- a) Despesas mencionadas na alínea a) do número anterior, quando respeitem a bens cuja venda ou exploração constitua objecto de actividade do sujeito passivo, sem prejuízo do disposto na alínea b) do mesmo número, relativamente a combustíveis que não sejam adquiridos para revenda;*
- b) Despesas relativas a fornecimento ao pessoal da empresa, pelo próprio sujeito passivo, de alojamento, refeições, alimentação e bebidas, em cantinas, economatos, dormitórios e similares;*
- c) Despesas mencionadas nas alíneas a) a d) do número anterior, quando efectuadas por um sujeito passivo do imposto agindo em nome próprio mas por conta de um terceiro, desde que a este sejam debitadas com vista a obter o respectivo reembolso;*
- 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 %;

e) Despesas mencionadas na alínea c) e despesas de alojamento, alimentação e bebidas previstas na alínea d), ambas do número anterior, relativas à participação em congressos, feiras, exposições, seminários, conferências e similares, quando resultem de contratos celebrados directamente com as entidades organizadoras dos eventos e comprovadamente contribuam para a realização de operações tributáveis, cujo imposto é dedutível na proporção de 25 %;

f) Despesas relativas à aquisição, fabrico ou importação, à locação e à transformação em viaturas elétricas ou híbridas plug-in, de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas elétricas ou híbridas plug-in, quando consideradas viaturas de turismo, cujo custo de aquisição não exceda o definido na portaria a que se refere a alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º do Código do IRC;

g) Despesas relativas à aquisição, fabrico ou importação, à locação e à transformação em viaturas movidas a GPL ou a GNV, de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas movidas a GPL ou a GNV, quando consideradas viaturas de turismo, cujo custo de aquisição não exceda o definido na portaria a que se refere a alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º do Código do IRC, na proporção de 50 %.

Como se constata o legislador nacional foi, pois, autorizado pelo legislador comunitário a regulamentar autonomamente as despesas em que o direito à dedução poderia ser total ou parcialmente excluído.

Como é reconhecido, e bem, pelas Requerentes, os Estados membros destinatários de tal autorização, ou seja da faculdade de consagrar na legislação do IVA a exclusão do direito à dedução relativamente a certas despesas, podem ou não utilizar essa faculdade, acatar essa autorização, porém, se o fizerem fazem-no sob o “chapéu” do direito comunitário sendo que tais normas passam a integrar o conjunto de matérias de direito interno, e são inúmeras ao longo da legislação sobre o IVA as que têm a natureza de normas de direito interno, que apenas poderão ser questionadas se e na medida em que violarem normas ou princípios de direito comunitário.

Aliás, foi nesta linha de concordância que o legislador nacional estava habilitado a regular a matéria das exclusões do direito à dedução em sede de IVA e que o mesmo não extravasou as suas competências é que as Requerentes reconhecem expressamente que não há violação do direito comunitário quando se submetem as exclusões nacionais do direito à dedução em matéria de IVA, permitidas pela cláusula *stand still*, ao crivo do princípio de direito comunitário da equivalência.

Haverá, pois, que concluir que o artigo 21.º do CIVA integra normas de direito interno que a Assembleia da República ou o Governo aprovaram e publicaram no âmbito das suas competências legislativas próprias, previamente autorizados pelo legislador comunitário, sendo que o mesmo legislador interno não estava nem está impedido nem obrigado a conceber um regime que fosse igual ou equivalente ao que estava ou veio a estar consagrado na lei fiscal interna relativa aos demais impostos do sistema fiscal, mormente os referentes à tributação do rendimento.

Quanto à invocada violação do denominado princípio da equivalência o Tribunal Arbitral constata que as Requerentes não fornecem qualquer conceito do referido princípio que permita concluir que o tratamento desigual entre o IVA e o IRC em matéria dos regimes de tratamento das despesas nos dois impostos possa violar esse ou qualquer outro princípio de direito comunitário.

Adianta-se, aliás, se estivesse em causa a violação de qualquer equivalência que ela se situaria na comparação de regimes entre normas de direito tributário interno, questão que deveria ser colocada aos órgãos legislativos competentes e não ao Tribunal Arbitral.

Vejamos resumidamente a jurisprudência comunitária invocada pelas Requerentes que “*fez aplicação do princípio da equivalência*” (ver artigo 70.º do PPA) na qual baseiam, única e exclusivamente, a sua pretensão de ver anuladas, nos montantes parciais indicados, as autoliquidações objecto do pedido arbitral.

Acórdão de 1 de Junho de 1999, processo C-126/97:

Este acórdão versa matéria do direito da concorrência. Teve por objecto dúvidas interpretativas acerca do artigo 85.º do Tratado CE e sobre a compatibilidade de normas processuais de direito interno de um estado membro com o referido preceito comunitário, tendo decidido que o direito comunitário não impõe a um órgão jurisdicional nacional a não aplicação das normas

processuais internas, segundo as quais uma decisão arbitral interlocutória com a natureza de decisão final que não foi objecto de recurso de anulação no prazo estabelecido adquire força de caso julgado e já não pode ser posta em causa por uma decisão arbitral posterior, mesmo no caso em que um contrato, cuja validade jurídica foi estabelecida pela decisão arbitral interlocutória, é no entanto nulo à luz do referido artigo 85.º, uma vez que o prazo de recurso fixado na lei interna não torna excessivamente difícil ou, na prática, impossível, o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária.

Acórdão de 2 de Outubro de 2003, processo C-147/01:

Este acórdão teve por objecto a interpretação do artigo 5.º do Tratado CE (actual artigo 10.º) sobre as normas processuais estabelecidas na legislação nacional de um estado membro para o reembolso do imposto incidente sobre bebidas alcoólicas tendo decido, entre outros aspectos, que o princípio da equivalência opõe-se a uma regulamentação nacional que preveja vias processuais menos favoráveis para os pedidos de reembolso de um imposto indevidamente cobrado à luz do direito comunitário do que as aplicáveis a recursos análogos baseados em certas disposições do direito interno.

Acórdão de 21 de Janeiro de 2016, processo C-74/14:

Este acórdão versa a interpretação do artigo 101.º, n.º 1, do Tratado de Funcionamento da União Europeia, tendo sido considerado que este preceito deve ser interpretado no sentido de que, quando o administrador de um sistema de informação destinado a permitir às agências de viagens venderem viagens no seu sítio Internet, segundo um método de reservas uniforme, envia a esses operadores económicos, através de uma caixa de correio eletrónica pessoal, uma mensagem advertindo-os de que os descontos relativos aos produtos vendidos através desse sistema passarão a ser limitados e, na sequência da difusão desta mensagem, o sistema em causa sofre as alterações técnicas necessárias para aplicar essa medida, se pode presumir que, a partir do momento em que tiveram conhecimento da mensagem enviada pelo administrador do sistema, os referidos operadores participaram numa prática concertada na aceção da referida disposição, se não se distanciaram publicamente dessa prática, não a denunciaram às entidades administrativas ou não apresentaram outras provas para ilidir esta presunção, como a prova de uma aplicação sistemática de um desconto superior à limitação em causa.

Cabe ao órgão jurisdicional de reenvio examinar, com base nas regras nacionais que regulam a apreciação das provas e o nível da prova exigido, se, à luz de todas as circunstâncias que lhe são submetidas, o envio de uma mensagem, como a que está em causa no processo principal, pode constituir uma prova suficiente para determinar que os seus destinatários tinham conhecimento do seu conteúdo. A presunção de inocência opõe-se a que o órgão jurisdicional de reenvio considere que o simples envio dessa mensagem possa constituir uma prova suficiente para demonstrar que os seus destinatários deviam necessariamente ter conhecimento do seu conteúdo.

Acórdão de 17 de Março de 2016, processo C- 161/15:

Este acórdão teve por objecto interpretar os artigos 27.º e seguintes da Diretiva 2004/38/CE que rege o direito de livre circulação e residência dos cidadãos da EU no território dos Estados membros e estabelece as condições a que devem obedecer as decisões de os afastar desse território, nomeadamente o direito do cidadão ser ouvido antes da decisão (direito da audição prévia) e do momento em que tal audição pode ter lugar.

No âmbito deste processo analisou-se e decidiu-se que se a violação do direito da audição prévia poderia ser invocada pela primeira vez no processo de recurso jurisdicional da decisão como permitia a lei do Estado membro que proferiu a decisão então o princípio da equivalência impõe que o mesmo aconteça no âmbito da interpretação do direito da União Europeia a que se refere a Diretiva supra citada.

A decisão final do acórdão foi proferida nos seguintes termos:

“O direito da União deve ser interpretado no sentido de que, nos casos em que, em conformidade com o direito nacional aplicável, um fundamento relativo à violação do direito interno invocado pela primeira vez perante o juiz nacional que se pronuncia em sede de recurso de cassação só é admissível se for de ordem pública, um fundamento relativo à violação do direito a ser ouvido, conforme garantido pelo direito da União, que seja invocado pela primeira vez perante este mesmo juiz, deve ser julgado admissível se esse direito, conforme garantido pelo direito interno, preencher as condições exigidas pelo referido direito para ser qualificado de fundamento de ordem pública, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar”

Como se constata este acórdão nada tem a ver com matéria fiscal e muito menos com aquela que é objecto do pedido arbitral em apreço.

Acórdão de 21 de Março de 2018, processo C-533/16:

Segundo expresso nos seus termos este acórdão analisou um “*pedido de decisão prejudicial tendo por objeto a interpretação do artigo 167.º e do artigo 178.º, alínea a), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1), conforme alterada pela Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008 (JO 2008, L 44, p. 11) (a seguir «Diretiva 2006/112»), da Diretiva 2008/9/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008, que define as modalidades de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado previsto na Diretiva 2006/112/CE a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso, mas estabelecidos noutra Estado-Membro (JO 2008, L 44, p. 23), e do artigo 41.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia (a seguir «Carta»), e ainda dos princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade”.*

Estava, pois, em causa analisar e decidir o momento e os requisitos formais em que pode ser exercido o direito à dedução por determinados sujeitos passivos, via reembolso, tal como está concebido na legislação comunitária e na correspondente legislação nacional considerando que o princípio da equivalência exige que não seja dado tratamento diverso daquele que é conferido a situações congéneres do direito interno.

A conclusão deste acórdão, uma vez mais respondendo a dúvidas interpretativas do direito comunitário que foram colocadas ao tribunal, foi no sentido de que “*O direito da União deve ser interpretado no sentido de que se opõe à regulamentação de um Estado-Membro que, em circunstâncias como as do processo principal, em que o imposto sobre o valor acrescentado (IVA) foi faturado ao sujeito passivo e por ele pago vários anos depois da entrega dos bens em causa, recusa o benefício do direito ao reembolso do IVA com o fundamento de o prazo de preclusão previsto nessa regulamentação para o exercício desse direito ter começado a correr na data da entrega e ter expirado antes da apresentação do pedido de reembolso”.*

Acórdão de 26 de Abril de 2018, processo C-81/17:

Este acórdão teve por objecto a interpretação dos artigos da Diretiva IVA 167.º, 168.º, 179.º, 180.º e 182.º, que regem os contornos do direito à dedução, tendo igualmente convocado os artigos 250.º e 252.º da mesma Diretiva sobre os procedimentos declarativos, prazos e demais condições para o exercício desse direito, tendo decidido que viola o direito comunitário uma

legislação nacional de um estado membro que estabeleça condições de natureza administrativa mais gravosas e restritivas do que o prazo geral de cinco anos que está previsto nessa legislação nacional para exercer o direito à dedução do IVA suportado nos *inputs* dos sujeitos passivos.

A decisão do acórdão é do seguinte teor:

“Os artigos 167.º, 168.º, 179.º, 180.º e 182.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, conforme alterada pela Diretiva 2010/45/UE do Conselho, de 13 de julho de 2010, e os princípios da efetividade, da neutralidade fiscal e da proporcionalidade devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação nacional, como a que está em causa no processo principal, que, por derrogação ao prazo de prescrição de cinco anos, instituído pelo direito nacional para a retificação das declarações de imposto sobre o valor acrescentado (IVA), impede, em circunstâncias como as do processo principal, o sujeito passivo de proceder a essa retificação a fim de fazer valer o seu direito a dedução, pela única razão de que essa retificação diz respeito a um período que já foi objeto de um controlo fiscal”.

Analisando os seis acórdãos invocados pelas Requerentes em que baseiam a sua pretensão de ver anuladas autoliquidações de IVA com fundamento na não equivalência entre o regime do tratamento das despesas no CIVA e no CIRC é mais que óbvio que a sua pretensão não poderia proceder.

Com efeito,

Em primeiro lugar constata-se que nos acórdãos apresentados estão sempre em causa normas, a maioria delas nada tendo a ver com questões tributárias, que são de direito procedimental e processual relacionadas com a aplicação de preceitos de direito comunitário ou de direito interno com aquele relacionados.

Por outro lado observa-se que todos os acórdãos invocados têm a ver com dúvidas interpretativas de preceitos concretos de direito comunitário ou da sua transposição para o direito interno, ao contrário do Pedido de Pronúncia Arbitral apresentado pelas Requerentes em que não se aponta qualquer preceito comunitário nem preceito interno que o tenha transposto que careça de ser interpretado ou clarificado à luz da norma comunitária habilitante.

Para as Requerentes o que está em causa é a violação do princípio da equivalência e esta violação deriva do contraste entre o regime mais gravoso do artigo 21.º do CIVA com o regime mais favorável consagrado no Código do IRC (vd. artigos 132.º, 133.º e 150.º do PA).

Ora, mesmo que se aceitasse que a referida diferença de sacrifício existe, o que nem sequer é pacífico nem foi sustentadamente demonstrado, tal diferença justifica-se inteiramente pela diferente natureza, estrutura e pressupostos entre a tributação da despesa e a tributação do rendimento, pela ausência de qualquer norma ou princípio constitucional que obrigue o legislador comum a harmonizar os dois subsistemas tributários e também pela diferente conexão de cada um deles com o direito comunitário que, no caso do IRC, é inexistente.

Assim, só poderia improceder um pedido dirigido a um Tribunal para obter a anulação de autoliquidações de IVA invocando uma suposta violação de um princípio de direito comunitário que, quanto às razões invocadas pelas Requerentes, de comunitário nada tem e que resulta afinal da não equivalência de dois subsistemas normativos internos, ambos delineados e aprovados pelos órgãos nacionais competentes, a saber, o regime das exclusões do direito à dedução do IVA previsto no artigo 21.º do CIVA conexo com matérias que o direito comunitário abdicou de regular tendo transferido essa competência para o legislador nacional e o regime do tratamento dos custos previsto no Código do IRC que foi aprovado no âmbito da soberania tributária originária e exclusiva do Estado português.

3.3. Do pedido de inconstitucionalidade das alíneas a), b), c) e d) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA e violação dos princípios comunitários da neutralidade do IVA e da proporcionalidade

Depois de invocarem a violação do princípio da equivalência em relação a uma parte do IVA liquidado, nos artigos 82.º e seguintes do PPA, as Requerentes passam a apresentar uma segunda ilegalidade das liquidações (aqui fazendo referência à totalidade do IVA liquidado (147.794,17), no montante parcial de € 35.447,58 quanto à Requerente A... e no montante parcial de € 112.346,59 quanto à Requerente C...), invocando a *“Inconstitucionalidade das alíneas a), b), c) e d) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA (e por motivo materialmente idêntico, incompatibilidade com os princípios comunitários da neutralidade do IVA e da proporcionalidade)”* reconduzindo tal ilegalidade ao facto da presunção contida no artigo 21.º do CIVA não ser *susceptível de ilusão*.

Começando pela invocada violação dos princípios da neutralidade do IVA e da proporcionalidade anota-se que a jurisprudência comunitária tem sido chamado a pronunciar-se sobre o regime das exclusões do direito à dedução previstas no artigo 21.º do CIVA, mesmo que o imposto não dedutível diga respeito a despesas incorridas no âmbito de actividades sujeitas a IVA, não decorrendo dessa jurisprudência que a redação do citado artigo 21.º sofra de qualquer incompatibilidade com o direito comunitário e com os princípios dele decorrentes mormente os princípios da neutralidade e da proporcionalidade (vd. entre outros, Acórdão de 2 de Maio de 2019, processo C-225/18, e Despacho de 26 de Fevereiro de 2020, processo C-630/19, do TJUE).

Anotando-se que o Despacho de 26 de Fevereiro de 2020 do TJUE foi proferido na sequência do Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) (Portugal) ter submetido uma questão prejudicial conexa com a «A correta interpretação da alínea a) do artigo 168.º e do artigo 176.º da Diretiva IVA» e dos princípios da neutralidade do IVA e da proporcionalidade.

Considera, pois, este Tribunal Arbitral que a jurisprudência do TJUE é suficientemente clara para dispensar qualquer dúvida fundada sobre a compatibilidade da redacção do artigo 21.º do Código do IVA com o direito e com os princípios de direito comunitário, improcedendo assim a invocada ilegalidade conexa com a violação dos princípios da neutralidade e da proporcionalidade do IVA.

Quanto à invocada violação dos princípios constitucionais da igualdade e da capacidade contributiva, as Requerentes afirmam que a razão de tais inconstitucionalidades se encontra também na exclusão automática do direito à dedução do IVA contido em determinadas despesas incorridas pelos sujeitos passivos do IVA devido à *inexistência de uma presunção susceptível de ilisão no artigo 21.º do CIVA*.

Na linha da matéria de facto dada como provada e do acima exposto, verifica-se desde logo que as Requerentes não apresentaram e não demonstraram as razões em que consistiu a violação dos referidos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, ou seja, onde e em que termos é que foi dado um tratamento desigual a uma situação igual à das Requerentes, em que termos e com que fundamentos é que as autoliquidações impugnadas excedem a sua capacidade contributiva.

Por outro lado, ao não terem suscitado a apreciação e ao não terem demonstrado em que consiste o mecanismo de controlo que invocam para provar que as despesas incorridas foram exclusivamente afetas à prática de operações tributáveis, tendo baseado o seu pedido apenas na questão de direito conexa com a falta de *ilisão* da presunção estabelecida no artigo 21.º do CIVA, as Requerentes não permitiram que este Tribunal conhecesse de qualquer ilegalidade concreta que conduzisse a uma decisão diferente que não seja a improcedência do pedido.

Nos termos do n.º 2 do artigo 608.º do Código de Processo Civil, aplicável por força do artigo 29.º do RJAT, este Tribunal Arbitral Coletivo não está obrigado a apreciar todos os argumentos das Partes, quando a decisão esteja prejudicada pela solução dada, o que no presente processo se traduz na decisão proferida de improcedência do Pedido de Pronúncia Arbitral, ficando, assim, prejudicado o conhecimento de outras questões carreadas para os autos.

4. Pedido de restituição da quantia paga e juros indemnizatórios

As Requerentes formulam pedido de restituição das quantias arrecadadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira, bem como o pagamento de juros indemnizatórios.

Veja-se o que dizem as Requerentes no Pedido de Pronúncia Arbitral: *As liquidações de IVA referentes os meses de Julho a Dezembro de 2017 da A..., e aos meses de Junho a Dezembro de 2017 da C..., encontram-se pagas [...]. Conforme se mostrou supra, as requerentes liquidaram e pagaram IVA em excesso, em obediência a legislação nacional que viola o direito comunitário e a constituição. Pagaram, pois, imposto em montante superior ao legalmente devido, pelo que, declarada a ilegalidade e anuladas as liquidações na parte aqui peticionada, as requerentes têm direito não só ao reembolso do montante pago, mas, também, ao abrigo do artigo 43.º da Lei Geral Tributária (LGT), a juros indemnizatórios.*

Nos termos do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, *É devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário.*

Nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da Lei Geral Tributária (LGT), *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.*

Sendo de julgar improcedente o Pedido de Pronúncia Arbitral, não se pode concluir pela existência de pagamentos indevidos e, conseqüentemente, não se justifica a restituição das quantias pagas pelas Requerentes, nem o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT.

5. Decisão Arbitral

Nestes termos, **decide** este Tribunal Arbitral Coletivo o seguinte:

- a) Julgar improcedente o Pedido de Pronúncia Arbitral.
- b) Absolver a Requerida de todos os pedidos.
- c) Condenar as Requerentes nas custas do processo, conforme ponto 7 (custas) da presente Decisão Arbitral.

6. Valor do processo

Nos termos do n.º 2 do artigo 306.º do CPC, alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT e n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o valor do processo é fixado em € **147.794,17**.

7. Custas

Entende este Tribunal Arbitral Coletivo que o valor a considerar para efeitos de determinação das custas no presente Pedido de Pronúncia Arbitral é o valor que motivou a constituição deste Tribunal Arbitral Coletivo, i.e., o valor de € 147.794,17, correspondente à importância cuja anulação as Requerentes pretendem e valor inicialmente indicado pelas Requerentes no Pedido de Pronúncia Arbitral.

Nos termos do n.º 2 do artigo 12.º e do n.º 4 do artigo 22.º, ambos do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 3.060,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Assim, o montante das custas fixado em € **3.060,00**, fica **a cargo das Requerentes**.

Notifique-se.

Lisboa, 7 de outubro de 2020

O Tribunal Arbitral Coletivo,

Os Árbitros,

(Juiz José Poças Falcão)

(Dr. Joaquim Silvério Dias Mateus)

(Dr. Alexandre Andrade)