

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 207/2019-T**

**Tema: IVA - Exclusão de direito a dedução; Reenvio prejudicial (C-837/19)**

## **DECISÃO ARBITRAL**

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dr. Jorge Carita e Dr.<sup>a</sup> Marisa Isabel Almeida Araújo (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 03-06-2019, acordam no seguinte:

### **1. Relatório**

A... S.A. (doravante “*Requerente*”), anteriormente designada B..., S.A., Pessoa Coletiva n.º..., com sede à ..., ..., ...-... ..., veio, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante “RJAT”), apresentar pedido de pronúncia arbitral tendo em vista a anulação a decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2018...e anulação parcial das autoliquidações de IVA relativas aos períodos compreendidos entre 01-09-2016 a 31-12-2017.

A Requerente pede ainda que se efectue reenvio prejudicial para o TJCE, nos termos do artigo 267.º do TFUE.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 22-03-2019.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral colectivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 14-05-2019 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 03-06-2019.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, em que defendeu que o pedido deve ser julgado improcedente.

Em 09-10-2019, realizou-se uma reunião em que foi produzida prova testemunhal e decidido que o processo prosseguisse com alegações escritas.

As Partes apresentaram alegações.

Por acórdão de 06-11-2019, foi decidido efectuar reenvio para o TJUE relativamente às seguintes questões:

- 1) *O artigo 17.º, n.º 6, 2.ª parte, da Sexta Directiva do Conselho, de 17 de Maio de 1977 (ao referir que os Estados-Membros «podem manter todas as exclusões previstas na legislação nacional respectiva no momento da entrada em vigor da presente directiva») permitia que um novo Estado Membro, na data da respectiva adesão, introduzisse na sua legislação interna exclusões do direito à dedução de IVA?*
- 2) *O artigo 17.º, n.º 6, 2.ª parte, da Sexta Directiva tem alcance idêntico ao artigo 176.º, 2.ª parte, da Directiva n.º 2006/112/CE, do Conselho, de 28-11-2006 (ao estabelecer que os Estados-Membros que tenham aderido à Comunidade após 1 de Janeiro de 1979 podem manter todas as exclusões previstas na respectiva legislação nacional na data da respectiva adesão), quanto à data relevante para apurar quais*

*«as exclusões previstas na respectiva legislação nacional» que podem ser mantidas?*

- 3) No pressuposto de que, à face da Sexta Directiva, Portugal podia manter todas as exclusões previstas na legislação nacional respectiva em 1 de Janeiro de 1989, data da entrada em vigor da Sexta Directiva em Portugal, essa possibilidade foi alterada pela Directiva n.º 2006/112/CE, ao indicar como data relevante a da adesão (1 de Janeiro de 1986)?*
- 4) O artigo 176.º, 2.ª parte, da Directiva n.º 2006/112/CE, do Conselho, de 28-11-2006, não se opõe a que, na data da adesão de Portugal às Comunidades Europeias, comecem a vigorar regras (como as constantes no artigo 21.º, n.º 1, do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado) que estabelecem a exclusão do direito à dedução de imposto respeitante a determinadas despesas (inclusivamente de alojamento, alimentação, bebidas, aluguer de viaturas, combustível e portagens), em situação em que tais regras tinham sido publicadas e inicialmente previstas para entrarem em vigor antes da adesão, mas foi diferida a sua entrada em vigor para a data em que ocorreu a adesão?*
- 5) O artigo 168.º, alínea a) da Directiva 2006/112 e o princípio da neutralidade devem ser interpretados no sentido de que se opõem a que na legislação interna de um Estado Membro sejam consagradas regras de exclusão do direito à dedução (como as constantes do artigo 21.º, n.º 1, do CIVA, relativas a despesas de alojamento, alimentação, bebidas, aluguer de viaturas, combustível e portagens) aplicáveis mesmo quando se faz prova de que os bens e serviços adquiridos foram utilizados para os fins das operações tributadas do sujeito passivo?*
- 6) O artigo 176.º da Directiva 2006/112 e o princípio da proporcionalidade opõem-se a que as exclusões do direito a dedução nela não previstas, mas que podem ser mantidas pelos Estados-Membros ao abrigo da sua 2.ª parte, sejam aplicáveis quando se faz prova de que as despesas respectivas têm natureza estritamente profissional e os bens e os serviços foram utilizados para os fins das operações tributadas do sujeito passivo?*

O TJUE pronunciou-se, de alguma forma, sobre as questões colocadas, declarando o seguinte:

*O artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme, bem como o artigo 168.º, alínea a), e o artigo 176.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, devem ser interpretados no sentido de que não se opõem à legislação de um Estado-Membro entrada em vigor na data da adesão deste à União Europeia segundo a qual as exclusões do direito a dedução do imposto sobre o valor acrescentado que incide sobre as despesas respeitantes, designadamente, a alojamento, alimentação, bebidas, aluguer de viaturas, combustível e portagens se aplicam igualmente no caso de ser demonstrado que essas despesas foram efetuadas para a aquisição de bens e de serviços utilizados para os fins das operações tributadas.*

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, e é competente.

As partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art. 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

Consideram-se provados os seguintes factos, com relevo para a decisão:

- A) A Requerente é uma sociedade comercial com sede em território nacional, que exerce, a título principal, atividade de "Fabricação de Cerveja (CAE 11050), e a título secundário, "Fabricação de Refrigerantes e Outras Bebidas não Alcoólicas, N.E." (CAE 11072)," Comércio por grosso de bebidas alcoólicas" (CAE 46341) e "Edição de Revistas e outras Publicações Periódicas, (CAE 58140);
- B) A ora Requerente é sujeito passivo de IVA, encontrando-se enquadrada no regime normal de periodicidade mensal;
- C) A Requerente efectuou as seguintes autoliquidações de IVA relativas aos meses entre Setembro de 2016 e Dezembro de 2017:

PERIODO	TIPO	n.º de liquidação	n.º de documento
2016/09	IVA	2016	2016
2016/10	IVA	2017	2017
2016/11	IVA	2017	2017
2016/12	IVA	2017	2017
2017/01	IVA	2017	2017
2017/02	IVA	2017	2017
2017/03	IVA	2017	2017
2017/04	IVA	2017	2017
2017/05	IVA	2017	2017
2017/06	IVA	2017	2017
2017/07	IVA	2017	2017
2017/08	IVA	2017	2017
2017/09	IVA	2017	2017
2017/10	IVA	2018	2018
2017/11	IVA	2018	2018
2017/12	IVA	2018	2018

(documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

- D)** No âmbito da sua actividade, a Requerente incorreu, nos períodos em causa, num conjunto de despesas indispensáveis à sua actividade e conexas com a normal prossecução do seu objecto social, designadamente refeições, alojamento, aluguer de viaturas, portagens e combustível (depoimentos das testemunhas C..., D... e E...);
- E)** Os colaboradores da Requerente das áreas comercial, de marketing e assistência técnica têm necessidade de efectuar deslocações frequentes para exercerem as suas funções, designadamente contactos com distribuidores, montagem e desmontagem de eventos, assistência técnica e activação de locais de fornecimento (depoimentos das testemunhas C..., D... e E...);
- F)** A Requerente implementou procedimentos internos tendentes à concreta aferição das despesas de refeições e alojamento, combustíveis e portagens que lhes são apresentadas por esses colaboradores, visando controlar a sua afectação ao serviço da empresa (depoimentos das testemunhas C..., D... e E...);
- G)** Os colaboradores têm um plafond diário de € 15 para almoço (depoimentos das testemunhas C..., D... e E...);
- H)** Se a despesa se incluir nesse plafond, há uma aprovação tácita pagamento e, se o ultrapassar, tem de haver uma aprovação posterior (depoimentos das testemunhas C..., D... e E...);
- I)** O valor do IVA suportado pela Requerente com despesas de refeições e alojamento, nos períodos compreendidos entre 1 de setembro de 2016 e 31 de dezembro de 2017, encontra-se sumariado no quadro infra (valores em euros)

<b>2016 (set a dez)</b>		
<b>Despesas</b>	<b>IVA</b>	<b>Doc. n.º</b>
Alojamento	1.113,16	3
Refeições	9.278,31	
Transportes	1.296,74	
<b>Subtotal</b>	<b>11.688,21</b>	

2017 (jan a dez)		
Despesas	IVA	Doc. n.º
Alojamento	1.880,84	4
Refeições	22.117,60	
Transportes	3.279,90	
<b>Subtotal</b>	<b>27.278,34</b>	
<b>Total</b>	<b>38.966,55</b>	

(depoimento da testemunha E... e documentos n.ºs 3 e 4 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);

- J)** São disponibilizadas viaturas aos colaboradores dos departamentos comercial, de marketing e de assistência técnica, que têm a incumbência profissional de se deslocarem a clientes e também a outras entidades, tais como fornecedores, bem como a diferentes instalações da própria Requerente, a fim de cumprirem os seus objetivos comerciais e outros associados à função que desempenham (depoimentos das testemunhas C..., D... e E... e documento n.º 190 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- K)** O colaborador que incorre neste tipo de despesas deverá apresentar os respetivos documentos comprovativos (nomeadamente, as facturas de suporte) juntamente com o mapa de gastos onde constam, entre outros elementos, o tipo e descritivo justificando a despesa em causa, bem como o detalhe dos montantes incorridos (depoimentos das testemunhas C..., D... e E...);
- L)** O registo das despesas com refeições depende da tramitação de procedimento interno, num portal informático denominado “workflow”, instruído com a factura da despesa, o seu descritivo e justificação (depoimentos das testemunhas E... e D...);
- M)** São apenas aprovadas as despesas que comprovadamente hajam sido incorridas para fins profissionais directamente relacionados com a actividade da Requerente (depoimentos das testemunhas C..., D... e E...);

- N) O abastecimento dos veículos utilizados pelos colaboradores da Requerente é efectuado através de cartões “...” (depoimentos das testemunhas E... e D...);
- O) A eventual utilização para fins pessoais das viaturas é sujeita a controlo, dada a obrigatoriedade de inscrever o número de quilómetros realizados aquando da utilização do cartão “...” (depoimento da testemunha D...);
- P) A locadora “F...” fornece à Requerente a listagem com os detalhes de quilometragem e consumos das viaturas afectas aos departamentos comercial, assistência técnica e marketing (depoimento da testemunha E...);
- Q) A Requerente não paga ajudas de custo nem subsídio de almoço aos seus colaboradores que desenvolvem as actividades referidas (depoimentos das testemunhas C... e E...);
- R) O valor do IVA suportado pela Requerente com as referidas despesas com aluguer operacional e viaturas (“AOV”), portagens e combustível (gasóleo) de no período compreendido entre 1 de setembro de 2016 e 31 de dezembro de 2017, encontra -se sumariado no quadro infra  
(valores em euros):

2016 (set a dez)		
Despesas	IVA	Doc. n.º
Viatura “AOV”	46.506,26	5
Portagens	14.950,02	6
Combustíveis	13.303,3	
<b>Subtotal</b>	<b>74.759,58</b>	

2017 (jan a dez)		
Despesas	IVA	Doc. n.º
Viatura “AOV”	148.639,94	7
Portagens	44.703,26	8



Combustíveis	41.134,52	9
<b>Subtotal</b>	<b>234.477,72</b>	

<b>Total</b>	<b>309.237,30</b>	
--------------	-------------------	--

(depoimento da testemunha E... e documentos n.ºs 5, 6, 7, 8 e 9 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);

- S) A Requerente não deduziu os valores de IVA referidos, quer quanto às despesas de refeições e alojamento, como as despesas com aluguer operacional de viaturas, combustível e portagens (depoimento da testemunha E...);
- T) A Requerente apresentou uma reclamação graciosa das autoliquidações de IVA relativas ao período referido, que foi tramitada na Unidade dos Grandes Contribuintes sob o n.º ...2018... (documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- U) A Requerente exerceu o seu direito de audição prévia sobre a decisão da reclamação graciosa, nos termos que constam do documento n.º 11 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, onde, para além do mais, apresentou documentos discriminando especificadamente o tipo de veículo e tipo de combustível a que se referem as despesas elencadas na petição de reclamação;
- V) A Autoridade Tributária e Aduaneira não pediu à Requerente elementos documentos adicionais;
- W) A reclamação graciosa foi indeferida com os fundamentos de uma informação que consta documento n.º 1, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

***V.1. Ilegalidade das liquidações***

***IV.1.1. Síntese das Alegações da Reclamante***

*11. A Reclamante apresenta-se a contestar a legalidade subjacente aos atos tributários identificados no quadro infra e conforme de seguida se detalha.*

(...)

12. Posto isto, a ora Reclamante procedeu à submissão de declarações periódicas de substituição relativas ao período de setembro de 2016 a dezembro de 2017.

13. Porém, e naquilo que a Reclamante entender ser uma ilegalidade, não considerou a dedução da totalidade do IVA, identificado no ponto 1, da presente Reclamação Graciosa, relativo às correspondentes despesas

14. Assim sendo, alegou a Reclamante: "No âmbito da sua atividade (...) incorreu, nos períodos em causa, em despesas absolutamente indispensáveis à sua atividade intrinsecamente conexas com a normal prossecução do seu objeto social.", e acrescenta "As despesas aqui em causa são incorridas em deslocações dos colaboradores exclusivamente afetas a fins profissionais, fora das instalações...", e termina "Estes custos têm com efeito, umnexo direto e imediato com o conjunto da atividade económica..." (Cf. ponto 3, 7 e 64, da petição de Reclamação Graciosa)

15. Deste modo, entende que "...subjacente às situações de afastamento do direito à dedução estará a presunção de que tais despesas não têm total ou sequer parcialmente relação/nexo com a atividade tributada da Empresa.

16. Ora, entende a Reclamante que "...o IVA suportado (...) com as despesas em causa deve ser considerado como dedutível - tendo em conta o nexo direto e imediato entre tais despesas e a sua atividade sujeita e não isenta de imposto." (Cf. ponto 79, da petição de Reclamação Graciosa)

17. Face ao anteriormente exposto, conclui: "...deve considerar-se elidida a presunção ínsita nas alíneas a) a c) e d) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA. e, em consequência, serem parcialmente anuladas as autoliquidações de imposto, na medida em que não consideram a dedução da totalidade do IVA relativo às despesas em causa."

#### **IV.1.2. Apreciação**

18. Conforme já descrito, na análise da pretensão material da Reclamante importa, antes de mais, apurar há direito à dedução de IVA nas despesas incorridas, o que passa, pela interpretação do mecanismo das deduções, que está previsto nos artigos 19.º a 26.º do Código do IVA (CIVA).

19. Sendo a dedução do imposto suportado pelos sujeitos passivos nas operações intermédias do circuito económico, indispensável ao funcionamento do sistema que tem por finalidade tributar apenas o consumo final, significa que o direito à dedução constitui o elemento essencial, que se pretende neutral e sem efeito cumulativo.

20. Importa, então começar por referir que, só confere direito a dedução o imposto mencionado em faturas passados em forma legais, em nome e na posse do sujeito passivo, considerando-se passados em forma legal, os que contenham os elementos mencionados no n.º 5 do artigo 36º e n.º 2 do artigo 40º ambos do CIVA.

21. Assim sendo, atendendo, à letra da lei, temos de atender ao disposto no artigo 19.º do CIVA: "1- Para apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos deduzem, nos termos dos artigos seguintes, ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efectuaram: a) O imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos."

22. Dispõe ainda o artigo 20º do CIVA: "1- Só pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações seguintes: a) Transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas;"

23. E, por fim, dispõe o artigo 21º do CIVA: "1- Exclui-se, todavia, do direito à dedução o imposto contido nas seguintes despesas:

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

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

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

*24. De harmonia com o anteriormente exposto, refere o n.º 1 do artigo 20.º do CIVA, que só pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações de transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas, nos termos da alínea a), ou nas operações elencadas na alínea b).*

*25. A este respeito, convém acrescentar que o exercício do direito à dedução do IVA consubstancia uma das principais características deste imposto, em conformidade com o regime consagrado na Sexta Diretiva de 1977 (Diretiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17/5/1977), no seu art.º 17.º [que corresponde ao art.º 167 e seguintes da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro, relativa ao sistema comum do IVA ("Diretiva IVA")], preceito que consagra as regras do exercício do direito à dedução do imposto, contemplando diversos requisitos objetivos e subjetivos do exercício do referido direito*

*26. Em conformidade com o artigo 21.º do CIVA, exclui-se todavia, do direito à dedução, o imposto contido nas despesas mencionadas no n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, assim sendo, em conformidade com o artigo 21.º do CIVA, está excluído do direito à dedução, o imposto contido em determinadas despesas, ainda que necessárias à prossecução da atividade, convém acrescentar, que refere a alínea d) deste artigo que as 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,*

*27. No entanto, o n.º 2 do artigo 21.º do CIVA, estabelece algumas exceções ao princípio da não dedução do imposto incluído nas despesas mencionadas no n.º 1 do mesmo artigo, dada a especificidade da sua natureza e a sua afetação a fins empresariais.*

28. Assim, estabelece a alínea a) do n.º 2 do artigo 21.º do CIVA, que não se verifica a exclusão do direito à dedução nas "Despesas mencionadas na alínea a) do número anterior, quando respeitem a bens cuja venda ou exploração constitua o objeto de atividade do sujeito passivo (...)". Ou seja, há a considerar as situações em que tais bens ou a sua exploração constituem objeto da atividade do sujeito passivo.

29. Importa ainda, referir que as exclusões ao direito à dedução previstas no artigo 21.º do CIVA, foram autorizadas pela cláusula denominada de "congelamento" ou de standstill, prevista no art.º 17.º n.º 6 da Sexta Diretiva [que corresponde ao capítulo 3, "limitações do direito à dedução", art.ºs 176.º e 177.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro, relativa ao sistema comum do IVA ("Diretiva IVA")], tendo sido uma opção do legislador nacional.

30. Face ao anteriormente exposto, pode-se concluir que o legislador nacional entendeu que, ainda que os bens ou serviços possam ser utilizados na atividade do sujeito passivo, apenas devia permitir o exercício do direito à dedução nas situações e com os limites previstos no n.º 2 do artigo 21.º do CIVA.

31. Tal como refere a alínea d) do n.º 2 do artigo 21.º do CIVA, não se verifica a exclusão do direito à dedução nas "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 %".

#### Das despesas com alojamento, refeições e transportes

32. Face ao anteriormente exposto, e na situação em apreço, relativamente ao primeiro "grupo" de despesas, nomeadamente as de alojamento, refeições e transportes, não é dedutível, uma vez que tais despesas são suscetíveis de ser afetadas ao consumo privado, não se esgotam na atividade exercida ou porque estão

*abrangidos respetivamente pela exclusão do direito à dedução previsto na alínea c) e d) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA.*

*33. Não obstante, mesmo que legislador admitisse que os bens ou serviços identificados no artigo 21,º do CIVA, pudessem destinar-se a fins empresariais, e tratando-se de bens em relação aos quais se configura difícil ou mesmo impossível controlar a sua "real afetação", e por forma a evitar situações de fraude foi criado esta norma, que obsta à dedução de imposto suportado com bens e serviços não essenciais à atividade produtiva ou facilmente desviáveis para consumos privados*

*34. Pode-se concluir, então, que mesmo que os bens ou serviços identificados no artigo 21 º do CIVA possam destinar-se a fins empresariais, e com o objetivo de evitar elevados níveis de fraude, esta norma consagrou um conjunto de bens e serviços excluídos do direito à dedução, dos quais fazem parte alojamento, refeições e transportes.*

#### ***Das despesas com AOV, portagens e combustíveis***

*35. Relativamente ao segundo "grupo" de despesas, nomeadamente Aluguer Operacional de Viaturas "AOV", portagens e combustíveis, a questão suscitada prende-se com o tratamento fiscal em sede de IVA da aquisição/aluguer do IVA das mencionadas viaturas, pago no âmbito de contratos de renting denominados como Aluguer Operacional de Viaturas (AOV), integrando-se, pois, os contratos de renting na definição de contratos de aluguer de longa duração, assim como o IVA de encargos associados, às referidas viaturas, nomeadamente combustíveis e portagens, isto é, se o IVA pode ser deduzido, dado que as viaturas não são o objeto negocial da empresa.*

*36. Assim, nos termos do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, exclui-se do direito à dedução o imposto contido nas despesas relacionadas com a utilização de viaturas de turismo, designadamente: (...)*

*"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 motocicletos 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, excetuando-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) Tratares com emprego exclusivo ou predominante na realização de operações culturais inerentes à atividade 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;*

*37. Acresce que, o legislador, na letra da lei usa a expressão unicamente, pelo que, qualquer viatura de mercadorias com mais de 2 lugares (ou 3 no caso de viaturas do tipo "carrinhas") não assume uma natureza exclusiva de transporte de mercadorias, podendo também transportar pessoas, à semelhança de qualquer viatura ligeira de passageiros, esta restrição, ao direito à dedução, do IVA respeitante a viaturas automóveis, surge com o intuito, de evitar que haja a possibilidade da viatura poder ser também ser utilizada para fins alheios à empresa.*

38. Ora, a Reclamante refere que as viaturas destinam-se à deslocação dos seus colaboradores, para o exercício das suas funções, mas é inteiramente omissa quanto à tipologia das viaturas para efeitos de enquadramento do direito à dedução,

39. Nem tão pouco juntou nenhuma prova, relativa à classificação das viaturas no respetivo livrete, e atento, ao disposto no artigo 74.º da LGT: " O ónus da prova dos fatos constitutivos dos direitos da administração tributaria ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque."

40. No entanto, refere a alínea a) do n.º 2 do artigo 21.º CIVA, não se verifica a exclusão do direito à dedução do IVA nas despesas mencionadas na alínea a) do n.º 1, quando respeitem a bens, cuja venda ou exploração constitua objeto de atividade do sujeito passivo, sem prejuízo do disposto na alínea b) do mesmo número, relativamente a combustíveis que não sejam adquiridos para revenda.

41. Porem, a situação da ora Reclamante não se enquadra nesta previsão legal, pelo que se exclui a dedução do IVA, para admitir a dedutibilidade de IVA no caso da aquisição/locação das viaturas automóveis, não se afigura suficiente que os bens sejam utilizados para a realização da atividade da empresa.

42. Relativamente às despesas de combustíveis efetuadas com as mesmas viaturas, teremos as seguintes situações:

a) Tratando-se de gasóleo, GPL, gás natural ou biocombustíveis:

i. Se as viaturas se encontrarem licenciadas para transportes públicos, pode, em conformidade com a subalínea ii) da alínea b) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, deduzir totalmente o imposto suportado nestes consumos;

ii. Caso contrário, o imposto será dedutível na proporção de 50%, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 21.º do CLVA, porquanto os veículos não se enquadram em qualquer das subalíneas da alínea b) do citado artigo:

b) Tratando-se de quaisquer outros combustíveis normalmente utilizáveis em viaturas automóveis, designadamente gasolina, o imposto não será dedutível em nenhuma situação, pela exclusão prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA.



43. Ora, em termos idênticos ao concluído no ponto 38, também aqui a Reclamante falha em identificar o tipo de combustível usado, nem tão pouco fornece elementos suscetíveis de qualificar ou quantificar sequer esse mesmo combustível, para efeitos da aplicação da exceção prevista na primeira parte da alínea b) do n.º do artigo 21º do CIVA.

44. Relativamente às despesas com portagens efetuadas com as referidas viaturas, afigura-se que o IVA suportado com as mesmas é não dedutível, porque se tratam de despesas associadas a despesas de transporte e viagens de negócios do sujeito passivo e do seu pessoal, a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, ou seja, de portagens relacionadas com viaturas cujos encargos, conforme exposto, estão excluídos do direito à dedução.

45. Importa, ainda referir que a Reclamante não fez qualquer prova atinente ao valor que considera ter sido autoliquidado em excesso, bastando-se na apresentação de mapas de despesas.

## **V. EXERCÍCIO DO DIREITO DE AUDIÇÃO**

46. Analisado o mérito do peticionado, procedeu-se à elaboração do Projeto de Decisão, o qual foi enviado à Reclamante através da via CTT, de 28 de novembro de 2018, remetido para os termos e efeitos preceituados na alínea b) do n.º 1 do art.º 60.º da LGT, e após consulta, verificou-se que a referida notificação ocorreu em 03-12-2018.

47. O direito de audição foi exercido, sob a forma escrita, dentro do prazo concedido para o efeito, com entrada registada sob o n.º..., em 18 de dezembro de 2018, mediante o qual veio o sujeito passivo pronunciar-se sobre a apreciação e correspondente projeto de decisão de indeferimento a recair sobre a Reclamação Graciosa apresentada contra os atos tributários de liquidação de IVA, identificados no quadro I, desta informação, solicitando a anulação parcial das autoliquidações de IVA relativas ao período compreendido entre setembro de 2016 e dezembro de 2017.

48. Não obstante, constata-se que a Reclamante no âmbito do exercício do direito de audição interposto, não trouxe factos novos ao processo suscetíveis de alterar a decisão de indeferimento do projecto de Reclamação Graciosa.

49. A Requerente limita-se a afirmar que contrariamente ao referido no ponto 12, do Projecto de Decisão "...não procedeu à submissão de quaisquer declarações periódicas de substituição relativas aos períodos de 2016-09 e 2017-12."

50. Obviamente, que se trata de um mero lapso, quando o que se pretendia dizer, era que procedeu à submissão das declarações periódicas relativas aos períodos de 2016-09 a 2017-12. No entanto, o lapso não é suscetível de alterar o teor da decisão de indeferimento do Projecto de Decisão.

## **VI. DECISÃO FINAL**

Face ao exposto, mantêm-se as conclusões de facto e de direito constantes do referido Projeto de Decisão, pelo que se convertem as mesmas na Decisão Final de INDEFERIMENTO da pretensão de anulação dos atos de liquidação de IVA identificados, relativo aos períodos de setembro de 2016 a dezembro de 2017

- X) Em 21-03-2019, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

### **2.2. Factos não provados e fundamentação da fixação da matéria de facto**

Os factos provados baseiam-se nos documentos juntos pela Requerente e nos depoimentos das testemunhas, quanto aos pontos indicados.

As testemunhas inquiridas são colaboradores da Requerente, com conhecimento directo dos factos que relataram, e aparentaram depor com isenção.

Dos depoimentos referidos resultou a convicção do Tribunal Arbitral de que a Requerente suportou as despesas referidas e controla se os seus colaboradores as efectuam ao serviço da empresa.

Não sendo de excluir, pela própria inviabilidade prática de um controle absolutamente eficaz, que possa haver pontualmente utilização de veículos para pequenas deslocações em serviço próprio, formou-se a convicção de que essa utilização abusiva, a ter existido, será pouco significativa, pois a Requerente procura assegurar esse controle, na medida em que é possível.

Quanto às dúvidas suscitadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira sobre as características dos veículos e seus combustíveis, para efeitos do enquadramento no artigo 21.º, n.º 1, do CIVA, afiguram-se não justificadas, pois não foi suscitada a questão da falsidade dos documentos apresentados pela Requerente e foi o facto de as viaturas se enquadrarem nesse artigo o fundamento da indedutibilidade ou da dedutibilidade apenas parcial. Se esse enquadramento não se verificasse, não haveria obstáculo à dedução integral do IVA suportado. Por outro lado, quanto ao gásóleo, aceitando a Autoridade Tributária e Aduaneira a dedutibilidade de 50% do IVA suportado, necessariamente aceita que era esse o combustível utilizado.

### **3. Matéria de direito**

De harmonia com o preceituado no artigo 124.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, para além de vícios geradores de inexistência ou nulidade do acto impugnado, o Tribunal limita-se a apreciar «*vícios arguidos que conduzam à sua anulação*».

No caso em apreço, o vício que a Requerente imputa às autoliquidações impugnadas reporta-se ao artigo 21.º do CIVA, que prevê situações de «*exclusão do direito à dedução*» de IVA.

No entanto, a Requerente não imputa às autoliquidações qualquer vício relativo ao enquadramento nessas exclusões das despesas de refeições e alojamento dos seus colaboradores e despesas com aluguer operacional e viaturas, portagens e combustível (gásóleo), assentando a sua impugnação em questões atinentes à ilegalidade do próprio artigo 21.º do CIVA, que entende ser incompatível com o Direito da União Europeia.

A Requerente defende, em suma, o seguinte:

- o IVA caracteriza-se como um imposto plurifásico, que opera através do denominado método subtrativo indirecto, visando tributar todos os actos de consumo de modo tendencialmente neutro;
- qualquer vicissitude que ponha em causa o normal funcionamento do direito à dedução, e, assim, a neutralidade do imposto, apenas se pode justificar por interesses extrafiscais, acautelando a lei meios para mitigar essa subversão;
- o direito à dedução do IVA previsto nos artigos 167.º e seguintes da Diretiva 2006/112 faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado;
- no plano interno, o legislador estabelece, designadamente, que o IVA incorrido com determinadas aquisições (recte, gastos) deve estar excluído do direito à dedução, designadamente as que constam do artigo 21.º do CIVA;
- tais exclusões ou bloqueios absolutos ao nível do direito à dedução não são admissíveis face aos princípios e regras estatuídas na Directiva 2006/112, nomeadamente face ao seu artigo 176.º, que substituiu a norma prevista no artigo 17.º, n.º 6 da Diretiva 77/388, e à cláusula “standstill”;
- Portugal não dispunha de um CIVA previamente à adesão à Comunidade, tendo o mesmo apenas entrado em vigor precisamente na data dessa adesão – em 01-01-1986;
- as limitações ao direito à dedução introduzidas em Portugal violam a já referida cláusula “standstill” (dado que não existiam previamente à adesão de Portugal à UE), e, nessa medida, são inválidas por contrariarem a Diretiva 2006/112/CE, à semelhança do que decidiu o TJUE no processo C-414/07;
- tratando-se de um regime que constitui uma derrogação ao princípio do direito a dedução do IVA, é de interpretação restritiva;
- ainda que se admitissem como válidas as restrições contidas no referido artigo 21.º do CIVA, tais exclusões não poderiam nunca ser interpretadas na sua estrita literalidade, devendo outrossim ser compatibilizadas com as demais regras princípios basilares do IVA - desde logo o princípio da neutralidade;

- 
- o âmbito do direito à dedução de IVA corresponderá a todo o imposto suportado pelos agentes económicos relativamente aos seus inputs, sendo pressuposto essencial deste direito que o imposto tenha sido suportado em aquisições de bens e serviços utilizados em operações tributadas;
  - mesmo que se admitisse o afastamento do direito à dedução, teria sempre de ser interpretado de forma restritiva, e inclusive, não deve ser atendido sempre que se demonstre a efectiva conexão/nexo dos inputs com a actividade tributada;
  - subjacente às situações de afastamento do direito à dedução estará a presunção de que tais despesas não têm total ou sequer parcialmente relação/nexo com a actividade tributada da empresa;
  - o IVA suportado com as despesas referidas deve ser considerado como dedutível atenta a demonstração de uma relação directa e incindível com a sua actividade sujeita e não isenta de imposto;
  - pelo que deve ser considerada como ilidida a presunção ínsita nos bloqueios ao direito à dedução, previstos no já referido artigo 21.º do CIVA;
  - o entendimento da Administração Tributária de que o artigo 21.º do CIVA estabelece uma presunção inilidível é violador dos basilares princípios enformadores do IVA.

A Autoridade Tributária e Aduaneira defende o seguinte, em suma:

- em conformidade com o artigo 21.º do CIVA, está excluído do direito à dedução, o imposto contido em determinadas despesas, ainda que necessárias à prossecução da actividade;
- as exclusões ao direito à dedução previstas no artigo 21.º do CIVA, foram autorizadas pela cláusula denominada de "congelamento" ou de standstill, prevista no artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Diretiva [que corresponde ao capítulo 3, "limitações do direito à dedução", artigos 176.º e 177.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro, relativa ao sistema comum do IVA ("Diretiva IVA")], tendo sido uma opção do legislador nacional;

- mesmo que legislador admitisse que os bens ou serviços identificados no artigo 21.º do Código do IVA, pudessem destinar-se a fins empresariais, e tratando-se de bens em relação aos quais se configura difícil ou mesmo impossível controlar a sua "real afetação", e por forma a evitar situações de fraude foi criado esta norma, que obsta à dedução de imposto suportado com bens e serviços não essenciais à actividade produtiva ou facilmente desviáveis para consumos privados;
- mesmo que os bens ou serviços identificados no artigo 21.º do Código do IVA possam destinar-se a fins empresariais, e com o objectivo de evitar elevados níveis de fraude, esta norma consagrou um conjunto de bens e serviços relativamente aos quais se exclui o direito à dedução do imposto neles incorridos, dos quais fazem parte alojamento, refeições e transportes;
- no caso da aquisição/locação das viaturas automóveis, não se afigura suficiente que os bens sejam utilizados para a realização da actividade da empresa.

Como se referiu, o único vício imputado pela Requerente à liquidação impugnada foi o da ilegalidade do próprio artigo 21.º do CIVA, que entende ser incompatível com o Direito da União Europeia.

O TJUE, com a fundamentação que, decerto, entendeu adequada, deu resposta negativa à questão colocada pela Requerente, declarando que a legislação da União não se opõe à aplicação das exclusões do direito à dedução previstas de IVA no artigo 21.º do CIVA, relativas «a alojamento, alimentação, bebidas, aluguer de viaturas, combustível e portagens» mesmo «no caso de ser demonstrado que essas despesas foram efetuadas para a aquisição de bens e de serviços utilizados para os fins das operações tributadas».

Como tem sido pacificamente entendido pela jurisprudência e é corolário da obrigatoriedade de reenvio prejudicial prevista no artigo 267.º do TFUE (que substituiu o artigo 234.º do Tratado de Roma, anterior artigo 177.º), a jurisprudência do TJUE tem carácter vinculativo para os Tribunais nacionais, quando tem por objecto questões conexas com o Direito da União Europeia (neste sentido, podem ver-se os seguintes Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo: de 25-10-2000, processo n.º 25128, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 31-1-2003, p. 3757; de 7-11-2001, processo n.º 26432, publicado em *Apêndice*

ao *Diário da República* de 13-10-2003, p. 2602; de 7-11-2001, processo n.º 26404, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 13-10-2003, p. 2593).

Assim, pelas razões invocadas pelo TJUE, tem de entender que a liquidação impugnada não enferma do único vício que a Requerente lhe imputou.

Consequentemente, improcede o pedido de pronúncia arbitral.

#### **4. Decisão**

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira de todos os pedidos.

#### **5. Valor do processo**

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º, n.º 1, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **348.203,85**.

#### **6. Custas**

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **5.814,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente.

Lisboa, 21-09-2020

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Jorge Carita)

(Marisa Isabel Almeida Araújo)