

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 207/2019-T**

**Tema: IVA – Exclusão de direito a dedução – Reenvio prejudicial.**

## **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.

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:

PERÍODO	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)

2016 (set a dez)		
Despesas	IVA	Doc. n.º
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 se 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 (“”), 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: "I- 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: "I- 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 nº1 do artigo 20º 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 17º [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 21º do CIVA, exclui-se todavia, do direito à dedução, o imposto contido nas despesas mencionadas no nº 1 do artigo 21º do CIVA, assim sendo, em conformidade com o artigo 21º 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 21º do CIVA, estabelece algumas exceções ao princípio da não dedução do imposto incluído nas despesas mencionadas no nº 1 do mesmo artigo, dada a especificidade da sua natureza e a sua afetação a fins empresariais.*

*28. Assim, estabelece a alínea a) do nº 2 do artigo 21º 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 21º do CIVA, foram autorizadas pela cláusula denominada de "congelamento" ou de standstill, prevista no art.º 17º 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 afetas 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 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, 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 21.º 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. *Analísado 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 audiência 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 audiência 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 gasóleo, 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

#### 3.1. Questão a apreciar

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 (gasóleo), 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 incidível 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 21º 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;
- deve ser efectuado reenvio prejudicial para o TJUE, à semelhança do decidido no processo arbitral n.º 425/2018-T.

A Requerente sugere as seguintes questões a colocar em reenvio prejudicial:

*i. O artigo 168.º, alínea a) da Diretiva 2006/112, que define os requisitos materiais exigidos para a constituição do direito a dedução do IVA, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que na legislação interna de um Estado Membro seja consagrada uma regra - como a constante no artigo 21.º n.º 1 do CIVA – que estabelece a exclusão do direito à dedução de imposto respeitante a determinadas despesas que a lei presume não respeitarem a operações tributadas?*

*ii. O artigo 168.º, alínea a) da Diretiva 2006/112, que define os requisitos materiais exigidos para a constituição do direito a dedução do IVA, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que na legislação interna de um Estado Membro seja consagrada uma regra - como a constante no artigo 21.º n.º 1 do CIVA - quando a exclusão do direito à dedução de imposto respeitante a determinadas despesas tem por base uma presunção inilidível de que tais despesas não respeitam a operações tributadas?*

*iii. O artigo 176.º da Diretiva 2006/112, que define a cláusula “standstill”, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que na legislação interna de um Estado Membro seja consagrada uma regra - como a constante no artigo 21.º n.º 1 do CIVA - que estabelece a exclusão do direito à dedução de imposto respeitante a determinadas despesas que a lei presume não respeitarem a operações tributadas, quando tal norma de exclusão não se encontrava em vigor no ordenamento jurídico previamente à data da adesão de Portugal à CEE?*

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,

### **3.2. Apreciação da questão da necessidade de reenvio prejudicial**

No artigo 19.º, n.º 3, alínea b) e no artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia prevê-se o reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), que é obrigatório quando uma questão sobre a interpretação dos actos adoptados pelas instituições, órgãos ou organismos da União seja suscitada em processo pendente perante um órgão jurisdicional nacional cujas decisões não sejam susceptíveis de recurso judicial previsto no direito interno.

No entanto, quando a lei comunitária seja clara e quando já haja um precedente na jurisprudência europeia não é necessário proceder a essa consulta, como o TJUE concluiu no Acórdão de 06-10-1982, Caso *Cilfit*, Proc. 283/81.

Até mesmo quando as questões em apreço não sejam estritamente idênticas (doutrina do acto aclarado) e quando a correcta aplicação do Direito da União Europeia seja tão óbvia que não deixe campo para qualquer dúvida razoável no que toca à forma de resolver a questão de DUE suscitada (doutrina do acto claro) (*idem*, n.º 14).

É a esta luz que há que apreciar a necessidade de reenvio prejudicial.

#### **3.2.1. A questão à face da Sexta Directiva**

O artigo 17.º, n.ºs 1, 2 e 6, da Directiva n.º 77/388/CEE, do Conselho, de 17-05-1977 (Sexta Directiva, alterada pela Directiva 95/7/CE do Conselho, de 10-04-1995), estabeleciam o seguinte, no que aqui interessa:

*1. O direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.*

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

- a) O imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago no território do país em relação a bens que lhe sejam ou venham a ser entregues e em relação a serviços que lhe sejam ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo;*
- b ) O imposto o valor acrescentado devido ou pago em relação a bens importados;*
- c ) O imposto sobre o valor acrescentado devido nos termos do n.º 7, alínea a ), do artigo 5.º e do n.º 3 do artigo 6.º.*

*(...)*

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

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

*(...)*

O artigo 21.º do CIVA prevê exclusões do direito à dedução total e parcial relativamente a vários tipos de despesas, entre as quais se incluem as que estão em causa no presente processo relativas a alojamento, refeições, aluguer de viaturas, combustíveis e portagens.

Estas exclusões foram previstas no Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), na sua redacção inicial, que consta do Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro,

e que entrou em vigor no dia 01-01-1986, nos termos do seu artigo 10.º, n.º 1, na redacção da Lei n.º 42/85, de 22 de Agosto.

O dia 01-01-1986 é a data da Adesão de Portugal às Comunidades Europeias, aprovada pela Resolução da Assembleia da República n.º 22/85, de 18-09-1985 (artigo 2.º).

No entanto, a Sexta Directiva não entrou em vigor em Portugal naquela data, pois no artigo 395.º do Tratado de Adesão prevê-se que «*os novos Estados membros porão em vigor as medidas necessárias para darem cumprimento, a partir da adesão (...) a menos que seja fixado um prazo na lista constante do anexo XXXVI ou noutras disposições do presente Acto*» e na lista que consta do seu Anexo XXXVI, indica-se 01-01-1989, como data da entrada em vigor em Portugal da Sexta Directiva.

Assim, nos termos do teor literal da segunda parte do n.º 6 daquele artigo 17.º da Sexta Directiva (a denominada cláusula “*standstill*”), até à entrada em vigor das disposições referidas na sua primeira parte, Portugal podia «*manter todas as exclusões previstas na legislação nacional respectiva no momento da entrada em vigor da presente directiva*», isto é, em **01-01-1989**.

Numa interpretação literal do n.º 6 do artigo 17.º da Sexta Directiva, ao considerar a data da entrada em vigor da Sexta Directiva e não a data da adesão como termo final da possibilidade de estabelecer exclusões ao direito à dedução, terá sido permitido que, após a adesão e até à data da entrada em vigor no respectivo Estado Membro, este legislasse no sentido de divergirem da legislação europeia, em vez de dela se aproximarem, quanto a um direito de importância primacial no funcionamento do IVA ( <sup>1</sup> ).

Esta possibilidade de manutenção das exclusões do direito à dedução vigentes à data da entrada em vigor da Sexta Directiva manteve-se mesmo após ter transcorrido o prazo de quatro anos previsto na sua primeira parte como limite para o Conselho determinar quais as despesas que não conferem direito à dedução ( <sup>2</sup> ) (para além «*despesas que não tenham carácter*

---

<sup>1</sup> Aparentemente, terá sido este o entendimento do TJUE: «*os Estados-Membros estão assim autorizados a manter a sua legislação existente em matéria de exclusão do direito à dedução na data de entrada em vigor da Sexta Directiva*», mesmo quando esta data é posterior à adesão, como sucedia nos casos apreciados pelos acórdãos de 05-10-1999, *Royscot e o.*, processo C-305/97, n.º 29, e de 14-06-2001, *Comissão vs República Francesa*, processo C-345/99, n.º 19.

<sup>2</sup> Acórdão de 05-10-1999, *Royscot e o.*, C-305/97, n.ºs 29, 32 e 35; Acórdão de 14-01-2001, *Comissão vs República Francesa*, C-345/99, n.ºs 15, 19 e 20.

*estritamente profissional, tais como despesas sumptuárias, recreativas ou de representação», necessariamente excluídas do direito à dedução, por força da parte final da primeira parte do n.º 6 do artigo 17.º).*

No entanto posteriormente, já na vigência da Directiva n.º 2006/112/CE, do Conselho, de 28-11-2006, o TJUE entendeu também que *«a cláusula de standstill não visa permitir a um novo Estado-Membro modificar a sua legislação interna de forma a torná-la contrária ao objetivo da Diretiva IVA»* (acórdão de 22-05-2012, *Bawaria Motors*, processo n.º C-160/11, nota 7) <sup>( 3 )</sup>, reafirmando o decidido no acórdão de 22-12-2008, *Magoora*, processo C-414/07, n.º 39: *«a cláusula de «standstill» prevista no artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva não visa permitir a um novo Estado-Membro modificar a sua legislação interna, por ocasião da sua adesão à União, em sentido que se afaste dos objetivos dessa directiva. Uma modificação desse tipo seria contrária ao próprio espírito dessa cláusula»*. <sup>( 4 )</sup>

Esta jurisprudência deixa entrever mesmo a admissibilidade de uma interpretação teleológica no sentido de, já à face do n.º 6 do artigo 17.º da Sexta Directiva, a data da adesão ser a relevante para aferir a admissibilidade de criação de exclusões ao direito de dedução.

Assim, afigura-se necessário o reenvio prejudicial, para esclarecimento de qual é a data relevante como termo final da possibilidade de introdução na legislação dos Estados Membros de exclusões do direito à dedução, nos casos em que a data da entrada em vigor da Sexta Directiva é posterior à data da adesão às Comunidades Europeias, com sucedeu com Portugal.

### **3.2.2. A questão à face da Directiva n.º 2006/112/CE, do Conselho, de 28-11-2006**

#### **3.2.2.1. A terceira questão colocada pela Requerente para reenvio prejudicial**

A terceira questão sugerida pela Requerente para reenvio prejudicial é a seguinte:

*iii. O artigo 176.º da Diretiva 2006/112, que define a cláusula “standstill”, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que na legislação interna de um*

---

<sup>3</sup>. [sem texto]

<sup>4</sup> Jurisprudência reafirmada no acórdão de 18-07-2013, *AES-3C Maritza East I EOOD*, processo C-124/12, n.º 43.



---

*Estado Membro seja consagrada uma regra - como a constante no artigo 21.º n.º 1 do CIVA - que estabelece a exclusão do direito à dedução de imposto respeitante a determinadas despesas que a lei presume não respeitarem a operações tributadas, quando tal norma de exclusão não se encontrava em vigor no ordenamento jurídico previamente à data da adesão de Portugal à CEE?*

### **3.2.2.1.1 Dúvida sobre a questão de saber se o regime previsto no artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva foi alterado pelo artigo 176.º da Directiva n.º 2006/112/CE**

A Requerente coloca a questão da inadmissibilidade das exclusões do direito a dedução não em face da Sexta Directiva, mas sim da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006, que a substituiu, que no seu artigo 176.º reformula a cláusula “*standstill*” nos seguintes termos:

#### ***Artigo 176.º***

*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 respectiva 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 respectiva adesão.*

São manifestamente diferentes as redacções desta parte final do artigo 176.º da Directiva n.º 2006/112/CE e da parte final do n.º 6 do artigo 17.º da Sexta Directiva, retirando-se delas datas distintas como limite temporal à admissibilidade de previsão de exclusões do direito à dedução nas legislações nacionais.

Na verdade, quanto à sua aplicação a Portugal, à face dos termos desta segunda parte do artigo 176.º, tendo a adesão à Comunidade Europeia ocorrido após 01-01-1979, apenas poderia

manter as exclusões do direito à dedução previstas na legislação nacional *na data da adesão* (em 01-01-1986), e não até à data da entrada em vigor da Sexta Directiva em Portugal (01-01-1989).

Assim, esta referência à data da adesão em vez da indicação da data da entrada em vigor da Sexta Directiva como limite temporal à previsão de exclusões do direito a dedução vem dar pertinência à dúvida suscitada pela Requerente.

Com efeito, embora o TJUE já tenha entendido, sem fundamentação explícita, que «*estas duas disposições são, no essencial, idênticas*» (acórdão de 30-09-2010, *Oasis East*, processo C-395/09, ), afigura-se pelo menos duvidoso, à face do teor literal daquelas normas, que essa invocada identidade se estenda às datas que naqueles diplomas de indicam como limite à possibilidade de criação de exclusões do direito a dedução nas legislações nacionais.

Por outro lado, como já se referiu, o TJUE entendeu também que «*a cláusula de standstill não visa permitir a um novo Estado-Membro modificar a sua legislação interna de forma a torná-la contrária ao objetivo da Directiva IVA*» (acórdão de 22-05-2012, *Bawaria Motors*, processo n.º C-160/11, nota 7), e que «*a cláusula de «standstill» prevista no artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva não visa permitir a um novo Estado-Membro modificar a sua legislação interna, por ocasião da sua adesão à União, em sentido que se afaste dos objectivos dessa directiva. Uma modificação desse tipo seria contrária ao próprio espírito dessa cláusula*». ( <sup>5</sup> )

De qualquer modo, mesmo no caso de se entender que o n.º 6 do artigo 17.º da Sexta Directiva se reportava à data da sua entrada em vigor no Estado Membro, suscita-se a dúvida de saber se tal regime foi alterado pelo artigo 176.º da Directiva n.º 2006/112/CE, passando a serem admissíveis apenas a exclusões do direito à dedução previstas na respectiva legislação nacional na data da adesão.

A jurisprudência do TJUE não se afigura esclarecedora destas questões, pelo que se justifica o reenvio.

---

<sup>5</sup> Acórdão de 22-12-2008, *Magoora*, processo C-414/07, n.º 39. Jurisprudência reafirmada no acórdão de 18-07-2013, *AES-3C Maritza East I EOOD*, processo C-124/12, n.º 43.

**3.2.2.1.2. Dúvida sobre se a questão de saber se, para preenchimento do requisito de estarem as «exclusões previstas na respectiva legislação nacional» à data da adesão, basta a aprovação legislativa dessas exclusões, ou é necessária a sua entrada em vigor**

O artigo 176.º da Directiva n.º 2006/112/CE permite aos Estados-Membros «manter todas as exclusões previstas na respectiva 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 respectiva adesão».

A legislação portuguesa nacional já previa, em data anterior a adesão ocorrida em 01-01-1986, exclusões do direito à dedução na redacção inicial do CIVA, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro, mas este Código só entrou em vigor em 01-10-1986, por força da redacção dada ao artigo 10.º, n.º 1, daquele diploma, pela Lei n.º 42/85, de 22 de Agosto.

Assim, embora, como se referiu, já haja jurisprudência do TJUE no sentido de que a cláusula «standstill» «não permite a um novo Estado-Membro modificar a sua legislação interna, por ocasião da sua adesão à União, num sentido que afaste essa legislação dos objetivos dessa diretiva. Uma modificação desse tipo seria contrária ao próprio espírito dessa cláusula» (citado acórdão *AES-3C Maritza East 1 EOOD*, processo C-124/12, n.º 43), a resposta poderá ser diferente quando se trata de legislação que já havia sido aprovada e publicada em 26-12-1984, com previsão de entrada em vigor em 1 de Julho de 1985 (redacção inicial do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 394-A/84, de 26 de Dezembro) e só posteriormente foi diferida a sua entrada em vigor para 01-01-1986 (com redacção dada àquele artigo 10.º pela Lei n.º 42/85, de 22 de Agosto).

Por isso, justifica-se que se coloque em reenvio prejudicial a questão de saber se, para o preenchimento do requisito de as exclusões do direito à dedução estarem «previstas na respectiva legislação nacional» na data da adesão, basta a sua previsão em diploma legislativo publicado antes dessa data, ou é necessário que essa legislação nacional já esteja em vigor nessa data.

Em caso de resposta negativa a esta questão, uma vez que coincidem as datas da adesão e da entrada em vigor das exclusões do direito a dedução previstas no CIVA, coloca-se ainda a

questão de saber se, para o preenchimento daquele requisito, basta que essas exclusões não entrem em vigor depois da data da adesão, considerando-se previstas na legislação nacional na data da adesão desde que nessa data entrem em vigor.

A jurisprudência do TJUE não se afigura esclarecedora sobre esta questão, pelo que se justifica o reenvio.

### 3.2.2.2. Primeira questão sugerida pela Requerente para reenvio

A primeira questão sugerida pela Requerente é a seguinte:

*i. O artigo 168.º, alínea a) da Diretiva 2006/112, que define os requisitos materiais exigidos para a constituição do direito a dedução do IVA, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que na legislação interna de um Estado Membro seja consagrada uma regra - como a constante no artigo 21.º n.º 1 do CIVA – que estabelece a exclusão do direito à dedução de imposto respeitante a determinadas despesas que a lei presume não respeitarem a operações tributadas?*

Afigura-se que a resposta negativa a esta questão já foi dada pela jurisprudência do TJUE, quer nos vários acórdãos citados sobre a interpretação do artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva, quer especificamente sobre a interpretação da Directiva n.º 2006/112/CE.

Assim, por exemplo, no acórdão de 02-05-2019, *Grupa Lotos S.A.*, processo C-225/18, o TJUE decidiu que «o artigo 168.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, deve ser interpretado no sentido de que (...) não se opõe a uma legislação nacional, como a que está em causa no processo principal, que prevê a exclusão do direito à dedução do IVA pago sobre a aquisição de serviços de alojamento e de restauração, introduzida antes da adesão do Estado-Membro em causa à União e mantida após essa adesão».

Assim, não se justifica o reenvio sobre esta questão.

### **3.2.2.3. Segunda questão sugerida pela Requerente para reenvio**

A segunda questão sugerida pela Requerente é a seguinte:

*ii. O artigo 168.º, alínea a) da Diretiva 2006/112, que define os requisitos materiais exigidos para a constituição do direito a dedução do IVA, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que na legislação interna de um Estado Membro seja consagrada uma regra - como a constante no artigo 21.º n.º 1 do CIVA - quando a exclusão do direito à dedução de imposto respeitante a determinadas despesas tem por base uma presunção inilidível de que tais despesas não respeitam a operações tributadas?*

Afigura-se que a exclusão do direito à dedução de imposto respeitante a determinadas despesas tem ínsita uma presunção de que pelo menos parte de tais despesas não respeitam à actividade estritamente profissional do sujeito passivo.

Por isso, inclusivamente à face dos princípios de neutralidade e da proporcionalidade, é pertinente a questão de saber se tal presunção é ilidível, através da prova de que as operações para que se prevê a exclusão respeitam à actividade tributada, como se comprovou no presente processo.

## **4. Decisão sobre reenvio prejudicial**

Ponderando as sugestões sobre as questões a colocar em reenvio prejudicial e o que atrás se referiu sobre o que importa apreciar, mas tendo em conta que «*compete exclusivamente ao juiz nacional, a quem foi submetido o litígio e que deve assumir a responsabilidade pela decisão jurisdicional a tomar, apreciar, tendo em conta as especificidades do processo, tanto a necessidade de uma decisão prejudicial para poder proferir a sua decisão como a pertinência das questões que submete ao Tribunal de Justiça*» (acórdãos do TJUE Acórdão de 10 de julho

de 2018, processo C-25/17, e de 02-10-2018 processo C-207/16), formulam-se as seguintes questões em

### Reenvio prejudicial

- 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 Diretiva 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 Diretiva 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?

Termos em que acordam em suspender a instância até à pronúncia do Tribunal de Justiça da União Europeia sobre as questões referidas, ordenando-se a passagem de carta, a dirigir pela secretaria do CAAD à secretaria daquele Tribunal, com pedido de decisão prejudicial, acompanhado de traslado do processo, incluindo cópias do presente acórdão, do pedido de pronúncia arbitral, da resposta da Autoridade Tributária e Aduaneira e das alegações das Partes, bem como cópia do processo administrativo e dos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral.

Lisboa, 08-11-2019

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Jorge Carita)

(Marisa Isabel Almeida Araújo)