

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 Directiva 77/388, e à cláusula “standstill”, uma vez que Portugal não dispunha de um CIVA previamente à adesão à Comunidade, tendo o mesmo apenas entrado em vigor precisamente na data da adesão – em 01.01.1986. Nestes termos, conclui Super Bock SA, que 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 Directiva 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. E, 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 pois 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 e 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. Entendendo 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 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 21.º do CIVA. E conclui no sentido de que 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 .²

1.3. O Acórdão do CAAD de 06-11-2019, com suspensão da instância e reenvio para o TJUE

Na sua avaliação, o CAAD entendeu necessário para a resolução do litígio, em que estava em causa a interpretação e apreciação de validade da disciplina do artigo 21.º do CIVA face ao Direito da União - a Directiva IVA -, solicitar ao Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), como intérprete máximo deste Direito, que se pronunciasse, de forma a ficar esclarecido o correcto entendimento sobre a compatibilidade daquele artigo com a Directiva comunitária, questão que foi chamado a julgar. O procedimento é utilizado pelos tribunais

² Alegações retiradas da Decisão Arbitral do CAAD: Arbitragem Tributária; Processo n.º 207/2019-T, Tema: IVA - Exclusão de direito a dedução; Reenvio prejudicial (C-837/19), disponível em P207_2019-09-21 - JURISPRUDÊNCIA TJUE.pdf

"(...) 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 (...)".

Voltemos a Portugal, e ao artigo 21º do CIVA, para mais algum desenvolvimento face ao seu teor articulado com os artigos 17º da Sexta Diretiva e 176.º da actual Diretiva IVA.

Apesar do Conselho não ter determinado ainda o rol de despesas excluídas do direito à dedução, e, por tal motivo, os Estados Membros terem a faculdade de utilizar a cláusula de standstill, certo é que, ainda assim, o primeiro parágrafo do artigo 176º da Diretiva IVA determina que "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", determinação de âmbito similar ao anteriormente constante do artigo 17º da Sexta Diretiva.

Atendendo ao teor das alíneas c), d) e) do nº 1 do artigo 21º do CIVA, conclui-se que o legislador nacional optou por disciplina similar à da constante da então Sexta Diretiva, estabelecendo, desta forma, uma presumpção que as despesas aí referidas não têm "carácter estritamente profissional".¹⁰ E não obstante, as "permissões" constantes das alíneas b) a e) do nº 2 do mesmo artigo 21º, preenchidos os requisitos objetivos aí previstos, que se reportam a situações muito específicas, a verdade é que o legislador nacional não consagrou, por

qualquer meio, a faculdade do sujeito passivo afastar uma tal "presumpção", provando que as despesas em análise apresentam, se caso disso, "carácter estritamente profissional"¹⁰ Corroborando este entendimento, mas subsumindo a violação ao princípio da proporcionalidade, está a posição do TJUE no acórdão Ampafrance SA e Sanofi Synthelabo, processos apensos C-177/99 e C-181/99, de 19 de setembro de 2000, expressa no parágrafo 62: "(...) no estado actual do direito comunitário, uma legislação que exclui do direito à dedução do IVA as despesas de alojamento, de recepção, de restaurante e de espectáculos sem que seja possível ao sujeito passivo demonstrar a inexistência de fraude ou de evasão fiscais a fim de beneficiar do direito à dedução não constitui um meio proporcionado ao objectivo de luta contra a fraude e a evasão fiscais e afecta excessivamente os objectivos e princípios da Sexta Directiva".

Do exposto se conclui que o alargamento das exclusões do direito à dedução, depois da data de adesão de um Estado Membro à Comunidade, está inequivocamente prejudicado por se afastar da ratio legis da Diretiva IVA. É neste sentido, que prescreve o parágrafo 17 do acórdão do TJUE, Comissão/França, de 14 de junho de 2001, processo C-40/00,: "(...) há que considerar que uma regulamentação nacional não constitui uma derrogação permitida pelo artigo 17º, nº6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva e viola o seu artigo 17º, nº 2, se tem por efeito alargar, posteriormente à entrada em vigor da Sexta Directiva, o âmbito das exclusões existentes, afastando-se

¹⁰ Tendo em conta a inadmissibilidade de presunções inilidíveis em direito fiscal, por força do artigo 73º da LGT, pareceria que o sujeito passivo deveria ser admitido a provar que essas despesas serviram, efetivamente, o "carácter estritamente profissional".

3.3. As fundamentações do legislador nacional e as “andanças” da Comissão Europeia

Saber por que motivo seleccionou o legislador nacional aquelas despesas e não outras, tem a ver com o facto de aquando da aprovação da legislação IVA nacional, estar em discussão, em Bruxelas, uma proposta de regulamentação e harmonização das restrições do direito à dedução, a Proposta de 12ª Diretiva IVA¹⁴, sobre despesas excluídas do direito à dedução, submetida pela Comissão ao Conselho em 25 de janeiro de 1983. Analisando a primeira redacção do artigo 21º do CIVA e a Proposta de 12ª Diretiva constata-se que, em grande medida, aquela espelha esta, o que nos leva a concluir ser essa a fonte da disciplina nacional face à expectativa que a proposta fosse aprovada, antecipando essa aprovação. É, aliás, essa a observação feita na publicação “Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado. Notas explicativas e Legislação Complementar”, da Direcção Geral das Contribuições e Impostos, Núcleo do IVA, edição da Imprensa Nacional-Casa da Moeda, E.P., Lisboa, 1985¹⁵: “2- As exclusões e limitações do direito a dedução respeitantes a bens e serviços pouco essenciais ou em que a utilização em fins empresariais ou em fins particulares será dificilmente controlável, diferem, atualmente, de país para país, de entre os pertencentes

à Comunidade Europeia. Está, todavia, em curso o processo de harmonização das legislações de todos os Estados membros neste domínio a partir do projecto de 12ª Directiva (JOCE, nº 37 (1983), de 10 de Fevereiro). As exclusões constantes dos nºs 1 e 2 deste artigo foram, consequentemente, bastante influenciadas pela redacção do referido projecto de Directiva.”.

Verdade é que as expectativas não se confirmaram. Na sequência da falta de consenso no Conselho, a proposta de 12ª Diretiva foi retirada, mesmo depois da apresentação de uma proposta alterada para ter em consideração as alterações do Parlamento Europeu. Foi depois apresentada, em 17 de Junho de 1998, versando, entre outras, também esta matéria, uma nova Proposta de Diretiva da Comissão ao Conselho¹⁶, em cujos considerandos, para além de se constatar a falta de uniformização das despesas com limitação ou exclusão do direito à dedução no seio dos Estados Membros, se salienta que “(...) o problema da discriminação entre a natureza profissional e privada das despesas e as dificuldades da respectiva fiscalização são evidentes sobretudo para as despesas relativas aos veículos de turismo, as despesas de alojamento, de alimentação ou de bebidas, bem como para as despesas sumptuárias, recreativas e de representação”.

As soluções desta proposta eram a revogação do nº 6 do artigo 17º da Sexta Diretiva, e introdução, ex novo, dos artigos

¹⁴ COM (83), JO C 37, de 10/02/1983.

¹⁵ Com nota prévia do Presidente da Comissão do IVA, José Guilherme Xavier de Basto e em que colaboraram vários especialistas, membros da mesma Comissão: António Nunes dos Reis, Arlindo Correia, João José Amaral Tomás, Joaquim Mateus, José Godinho Rodrigues, Maria Odete Oliveira, Maria dos Prazeres Rito Lousa, Maria Teresa Lemos e Mário Alberto Alexandre.

¹⁶ COM/98/0377, JO C 219, de 15.07.1998

17^oA, 17^oB e 17^oC ¹⁷.

Tal como a proposta de 1983, também a proposta apresentada pela Comissão ao Conselho em 1998 não foi aceite por este ¹⁸. Posteriormente, em 29 de Outubro de 2004 a Comissão volta a apresentar ao Conselho, uma nova Proposta de Diretiva, relativa à simplificação das obrigações relativas ao IVA ²⁰, a qual, entre outras matérias, continha ainda a “famigerada” disciplina harmonizada das limitações do direito à dedução das despesas com utilização mista, profissional e pessoal. Segundo esta nova Proposta, o artigo 17^o- A, relativo às restrições ao direito à dedução, autorizava os Estados Membros a “limitar total ou parcialmente o direito à dedução” nas “despesas sumptuárias, recreativas ou de representação” (alínea a)); nas “despesas relativas a viagens, alojamento, alimentação ou bebidas (...)”, excepto quando as mesmas fizessem parte da atividade do sujeito passivo (alínea b)); nas “despesas relativas a veículos rodoviários a motor (...)”, excepto quando os mesmos “(...) constituam meios de exploração dos sujeitos passivos e dos veículos destinados a venda no exercício da

sua actividade, assim como dos veículos utilizados como táxis ou como veículos de escolas de condução ou utilizados para aluguer ou em locação financeira” (alínea c)); e nas “despesas relativas a embarcações ou aeronaves, com excepção das exclusivamente destinadas ao transporte comercial de pessoas ou de mercadorias” (alínea d)). O n^o 2 do mesmo artigo concedia aos Estados Membros a faculdade de “(...) fixar uma percentagem mínima de utilização dos veículos rodoviários a motor para fins profissionais”, enquanto que o n^o3 definia as excepções ao conceito de “veículo a motor” e aquilo que se considerava como “despesas relativas aos veículos a motor”.

O destino da proposta de Diretiva de 2004 sofreu, mais uma vez, em matéria das exclusões do direito à dedução, o mesmo destino que as que a antecederam.

Ou seja, todas as citadas Propostas de Diretivas IVA, apresentadas pela Comissão ao Conselho, tinham como objetivo primeiro, na parte relativa às exclusões do direito à dedução, a eliminação das disparidades existentes no seio dos Estados Membros. Essa mesma disparidade de regimes refletiu-

¹⁷ No artigo 17^o-A eram estabelecidas as limitações do direito à dedução, com o n^o 1, a definir “veículo de turismo” e elencando o que se consideravam “despesas relativas aos veículos de turismo”, propondo-se que quando os mesmos não tivessem uma “utilização unicamente profissional”, deviam os estados membros determinar qual a percentagem de dedução do IVA suportado nessas despesas, ou o que lhe equivale qual a percentagem de utilização profissional. O n^o2 do mesmo artigo estabelecia uma “limitação forfetária” para o imposto suportado nas despesas de “alojamento, alimentação ou bebidas”. No artigo 17^o-B, alíneas a) e b), estabelecia-se a exclusão total do direito à dedução nas “(...) despesas relativas aos veículos de turismo, tal como definidos no n^o 1 do artigo 17^o- A, quando a respectiva utilização profissional for inferior a 10 %” e, também a exclusão total no respeitante às “despesas sumptuárias, recreativas ou de representação”. Finalmente o artigo 17^o-C previa uma norma transitória para a aplicação dos novos artigos 17^o-A e 17^o-B

¹⁸ Segundo a exposição de motivos da proposta de 2004, tal deveu-se ao “impacto orçamental” que as medidas apresentadas pela Comissão iriam causar em cada um dos estados membros. O texto é o seguinte: “No entanto, para alguns Estados-Membros, o impacto orçamental da proposta da Comissão foi objecto de discussões aceras. Os Estados-Membros defenderam, com insistência, no âmbito do Conselho, a adopção de uma abordagem mais flexível. Tal como anteriormente referido, o Conselho não chegou a acordo quanto à referida proposta”.

¹⁹ COM (2004) 728 final, de 29.10.2004.

²⁰ Apesar de esta proposta de Diretiva não ter como objetivo imediato o tratamento das despesas excluídas do direito à dedução, é referido na exposição de motivos que “A aproximação das regras aplicáveis relativamente ao direito à dedução não seria necessária no âmbito da abordagem actualmente proposta pela Comissão. No entanto, para facilitar o funcionamento do procedimento de reembolso proposto, seria conveniente harmonizar, pelo menos, as disposições relativas às despesas em relação às quais estão previstas exclusões do direito à dedução”.

se, aliás, na falta de consenso no âmbito do Conselho, para a adopção de uma disciplina comum nesta matéria.

Dito de outra forma, existem Estados Membros que mantêm um sistema de exclusões ao mecanismo fundamental da mecânica do IVA que é o direito a dedução, a par de outros em que tais normativos não podem existir por incompatibilidade com a DVA. Estando Portugal integrado naqueles, analisemos com detalhe o que legitima a sua existência, questão primordial no Despacho do TJUE no processo C-837/19 que comentamos.

Se a legitimidade das normas resulta, a final, do disposto no segundo parágrafo do artigo 176º da DVA que recordamos: “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.”, a questão é a de saber se na data da adesão Portugal possuía já, ou não, na sua legislação normas de exclusão do direito a dedução.

Como é sabido, Portugal implementou o Imposto sobre o Valor

Acrescentado através do Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro, no uso da autorização legislativa conferida pelo artigo 22º da Lei n.º 42/83, de 31 de Dezembro (Orçamento de Estado para 1984)²¹. Não se tratou, pois, da transposição da Directiva comunitária mas antes de uma opção do legislador nacional, explicada aliás no Preâmbulo do Código do IVA aprovado por aquele Decreto-Lei. Neste preâmbulo expressamente se refere :

“A entrada em vigor deste diploma num momento em que Portugal se não encontra vinculado a qualquer aproximação ao *acquis communautaire* significa, todavia, que a opção pelo IVA como modelo da tributação geral do consumo se desligou das incidências da adesão à CEE para assentar nos próprios méritos do IVA em confronto com o sistema monofásico do IT”.

....

“Por outro lado, continuando Portugal um país candidato à adesão e apesar de não ser possível, neste momento, prever com segurança quando essa adesão se irá verificar (e, reflexamente, quando terminará o período transitório, após a adesão, findo o qual, e segundo o que foi já negociado com

²¹ Artigo 22º (Imposto sobre o valor acrescentado)

É concedida ao Governo autorização para:

a) Legislar em matéria do imposto sobre o valor acrescentado, tendo em conta os seguintes princípios fundamentais:

- 1) O imposto sobre o valor acrescentado será elaborado de acordo com a estrutura da 6.ª Directiva da CEE, de 17 de Maio de 1977, tendo em conta o sistema jurídico-fiscal português;
 - 2) Será um imposto geral sobre o consumo, incidindo sobre as pessoas singulares e colectivas que, de modo independente e com carácter de habitualidade, efectuem transmissões de bens ou prestações de serviços;
 - 3) Em obediência ao princípio do destino, sujeitar-se-ão à tributação as importações de bens, exonerando-se as exportações do imposto pago a montante;
 - 4) Será um imposto plurifásico e de carácter não cumulativo, fraccionando o pagamento pelos vários intervenientes no processo produtivo através do método do crédito de imposto;
 - 5) Excluir-se-ão da sujeição a imposto o Estado e as demais pessoas colectivas de direito público quando realizem operações no exercício dos seus poderes de autoridade, sendo concedida isenção a determinadas transmissões de bens e prestações de serviços de interesse colectivo, bem como a certas operações financeiras;
 - 6) Visar-se-á a protecção de um conjunto de bens essenciais de consumo, determinado com base na lista I do actual Código do Imposto de Transacções, ao qual se concederá isenção, com reembolso do imposto pago a montante;
 - 7) Aplicar-se-ão três taxas, sendo uma reduzida até 10%, outra normal até 22% e uma terceira agravada até 40%;
 - 8) Serão adoptadas as garantias previstas no Código de Processo das Contribuições e Impostos, podendo estabelecer-se penalidades de acordo com o sistema sancionatório fiscal em vigor;
 - 9) Poderão ser adoptados regimes especiais para os operadores de pequena dimensão e para a agricultura;
- b) Publicar legislação especial tendente à oneração fiscal de certos bens de luxo, bem como a adaptar a tributação indirecta especial, por forma a ajustá-la à carga fiscal global resultante da introdução do imposto;
- c) Revogar o actual Código do Imposto de Transacções e legislação complementar e elaborar a regulamentação necessária à implementação do imposto em Portugal.

apenas entrarão em vigor em Portugal em 1 de Janeiro de 1989.

Neste contexto, o IVA implementado em Portugal em 1 de Janeiro de 1986²³, não era um imposto comunitário mas apenas um imposto nacional resultante da reforma da tributação da despesa então existente, materializada num imposto monofásico no grossista, o Imposto de Transacções.

Sendo assim, se conclui que, à data da adesão Portugal tinha já em vigor um “regime” de exclusões do direito a dedução nos termos do artigo 21.º do CIVA aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro. A conformação com o IVA comunitário foi efectuada já em 1989, através da Lei n.º 2/89 de 17 de Fevereiro, em que era concedida autorização legislativa ao Governo para alterar o Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) “Com vista à conformação do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) com o sistema comum do IVA da CEE, designadamente com a Directiva n.º 77/388/CEE, de 17 de Maio de 1977 (6.º Directiva)” (artigo 1.º da Lei) e que comporta uma série de alterações que não cabe aqui analisar²⁴

É este circunstancialismo que o TJUE invoca no parágrafo 33 “No caso vertente, importa, em primeiro lugar, precisar, por um lado, que, em conformidade com o artigo 395.º do Ato relativo às condições de adesão do Reino de Espanha e da República Portuguesa e às adaptações dos Tratados, lido em conjugação com o anexo XXXVI do mesmo ato, a República Portuguesa, que aderiu à União em 1 de Janeiro de 1986, pôde diferir até 1 de Janeiro de 1989 a plena aplicação das regras que

constituem o sistema comum do IVA (Acórdão de 8 de março de 2012, Comissão/Portugal, C-524/10, EU:C:2012:129, n.º 13)”.²⁵

“Além disso, qualquer outra interpretação seria contrária ao artigo 395.º do Ato relativo às condições de adesão do Reino de Espanha e da República Portuguesa e às adaptações dos Tratados, lido em conjugação com o anexo XXXVI do mesmo ato, por força do qual, conforme foi recordado no n.º 33 do presente despacho, este último Estado-Membro pôde diferir a plena aplicação das regras que constituem o sistema comum do IVA até 1 de Janeiro de 1989. Ora, tanto um ato de adesão como os protocolos e os anexos desse ato de adesão constituem disposições de direito primário que, a menos que o ato de adesão disponha em sentido diferente, só podem ser suspensas, alteradas ou revogadas segundo os procedimentos previstos para a revisão dos Tratados originários (v., neste sentido, Acórdão de 11 de setembro de 2003, Áustria/ Conselho, C-445/00, EU:C:2003:445, n.º 62)” (parágrafo 38).

Porque, como acima se demonstrou, na data da adesão da República Portuguesa à União (1 de Janeiro de 1986), foi concedido um período transitório para a implementação da legislação comunitária do IVA, até 1 de Janeiro de 1989, estando em vigor desde 1 de Janeiro de 1986 o artigo 21.º do Código do IVA, excluindo o direito a dedução do imposto pago a montante em despesas veículo devidamente tipificados, em despesas respeitantes a alojamento, alimentação e bebidas, bem como em despesas em transportes e viagens

²⁴ As alterações foram efectuadas Decreto-Lei n.º 195/89 de 12 de Junho. Dele consta que “O esgotamento no final de 1988 do período transitório para a adaptação do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) à Directiva n.º 77/388/CEE (6.º Directiva) obriga a conformar toda a legislação portuguesa sobre o imposto às normas comunitárias. Este é o principal objectivo do presente diploma”.

GUEST ARTICLES

JOACHIM RENZIKOWSKI

PAGE 4

ARTICLES

RUI CARIA

PAGE 17

RAFAEL CHENIAUX

PAGE 31

DEMÉTRIO GIANNAKOS/WILSON ENGELMANN

PAGE 49

EDUARDO PIMENTEL DE FARIAS

PAGE 68

PEARL MONTEIRO

PAGE 79

VARIA

MARIA ODETE OLIVEIRA

• €

f, f

...€†‡

r •

‰ •

PAGE 95

