

## O Despacho do Tribunal de Justiça, de 17 de Setembro de 2020 no Processo c-837/19, *Super Bock bebidas S.A.*, sobre a compatibilidade das disposições do artigo 21º do Código do IVA português com a Directiva Europeia. Alguns comentários.

### Maria Odete Oliveira<sup>1</sup>

Sumário: 1. Âmbito e objecto do caso concreto. 1.1. Os factos. 1.2. A fundamentação do pedido de pronúncia arbitral. 1.3. O Acórdão do CAAD de 06-11-2019, com suspensão da instância e reenvio para o TJUE. 2. O Despacho do Tribunal de Justiça Europeu. 3. Comentários ao Despacho e à sua fundamentação.

3.1. Aspectos gerais iniciais. 3.2. Da justificação da exclusão do direito a dedução e da sua compatibilidade com a Directiva comunitária. 3.3. As fundamentações do legislador nacional e as “andanças” da Comissão Europeia. 4. Síntese conclusiva.

### Resumo

O presente comentário mais não pretende do que aportar alguns factos que fundamentam e ajudam a interpretar a inclusão da disciplina do artigo 21º do Código do IVA português e a sua manutenção até à presente data. visa-se contribuir. O contexto é o do bastante recente Despacho do Tribunal Europeu proferido no Processo C-837/19, de 20 de Setembro, processo que envolvia como partes A sociedade Super Bock Bebidas SA contra a Autoridade Tributária e Aduaneira, litígio que tendo sido objecto de pronúncia arbitral ao Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), foi por este objecto de um pedido de decisão prejudicial àquele Tribunal de Justiça, em 19 de

Novembro de 2019. Partindo da respectiva fundamentação, analisa-se, para compreender, descrever e sistematizar o percurso do legislador nacional na consagração da disciplina de exclusões ao direito de dedução do IVA suportado a montante, confrontando a sua redacção inicial, no âmbito da reforma da tributação indirecta então em vigor (o Imposto de Transações) e os seus fundamentos, com as razões que legitimaram a sua manutenção, à data da adesão de Portugal à então Comunidade Económica Europeia, as quais continuam a verificar-se, para concluir pela decisão adequada, acertada, e como tal, justa do Tribunal Europeu de Justiça.

**Palavras-chave:** IVA; Código do IVA; Directiva IVA; Exclusões do direito a dedução; artigo 21º do Código do IVA

<sup>1</sup> Professora Associada. Investigadora do CEAD- Centro de Estudos Avançados em Direito Francisco Suárez, Universidade Lusófona do Porto. A autora do presente artigo não segue as regras do novo acordo ortográfico.

## Abstract

The present note only aims to contribute to show the reasoning and to help a correct reading of the discipline of article 21 of the Portuguese VAT Code, as well as its maintenance til now. The context is that of the quite recent Order of the European Court, issued in Case C-837/19, of 20 September, a process involving Super Bock Bebidas SA against the Tax and Customs Authority, a dispute that has been object of a request of arbitral pronouncement in the Administrative Arbitration Center (CAAD), the latter having sent a request for a preliminary ruling to that Court of Justice, on November 19, 2019. Based on the respective legal grounds, we analyze, to understand, describe

and systematize the “path” of the national legislator in the establishment of some exclusions to the right to deduct input VAT, comparing its initial wording, within the scope of the indirect tax reform carried out, abolishing the existinh Transaction Tax (Imposto de Transações) and its grounds, with the reasons that legitimized its maintenance at the date of Portugal’s accession to the European Economic Community, reasons reasons that are still valid, in order to conclude by an appropriate, correct, and as such, fair decision of the European Court of Justice.

Keywords: VAT; VAT Code; VAT Directive; Exclusions from the right to deduct; Article 21 of the VAT Code

## 1. Âmbito e objecto do caso concreto.

The present note only aims to contribute to show the reasoning and to help a correct reading of the discipline of article 21 of the Portuguese VAT Code, as well as its maintenance til now. The context is that of the quite recent Order of the European Court, issued in Case C-837/19, of 20 September, a process involving Super Bock Bebidas SA against the Tax and Customs Authority, a dispute that has been object of a request of arbitral pronouncement in the Administrative Arbitration Center (CAAD), the latter having sent a request for a preliminary ruling to that Court of Justice, on November 19, 2019. Based on the respective legal grounds, we analyze, to understand, describe and systematize the “path” of the national legislator in the establishment of some exclusions to the right to deduct input VAT, comparing its initial wording, within the scope of the indirect tax reform carried out, abolishing the existinh Transaction Tax (Imposto de Transações) and its grounds, with the reasons that legitimized its maintenance at the date of Portugal’s accession

to the European Economic Community, reasons reasons that are still valid, in order to conclude by an appropriate, correct, and as such, fair decision of the European Court of Justice.

Keywords: VAT; VAT Code; VAT Directive; Exclusions from the right to deduct; Article 21 of the VAT Code

### 1.1. Os Factos

Super Bock Bebidas SA (doravante Super Bock SA) é uma sociedade com sede em Portugal cuja actividade principal é o fabrico de cervejas, mas que acessoriamente produz também refrigerantes e bebidas não alcoólicas. Qualifica-se como um sujeito passivo de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), enquadrado no regime normal e com periodicidade mensal.

No âmbito da actividade desenvolvida, adquiriu um conjunto de serviços de carácter empresarial, conexos com essa actividade,

que consistiram em despesas respeitantes a alojamento, alimentação e transportes dos seus colaboradores nas áreas comerciais (contactos com fornecedores e clientes).

Entre 1 de Setembro de 2016 e 31 de Dezembro de 2017, o IVA suportado nas despesas de refeições e alojamento ascendeu a € 38 966,55, e nas despesas com aluguer de viaturas, portagens e combustíveis o valor do imposto totalizou € 309 237,30. Na autoliquidação do valor do IVA relativo aos meses incluídos naquele horizonte temporal, Super Bock SA respeitou a disciplina do artigo 21º do Código do IVA, que não permite a dedução integral do IVA correspondentemente suportado, mas apresentou depois junto da Autoridade Tributária e Aduaneira reclamação graciosa, solicitando anulação parcial daquelas autoliquidações, invocando para tal o direito à dedução integral do respectivo IVA, com base na indispensabilidade das despesas à actividade desenvolvida e na existência de um nexo directo e imediato entre as mesmas e as suas operações tributadas. Perante o indeferimento da reclamação, Super Bock SA, apresentou pedido de pronúncia arbitral para anulação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, solicitando o reenvio prejudicial para o TJUE. Declarou o Tribunal Arbitral (Centro de Arbitragem Administrativa-CAAD) ser sua convicção de que Super Bock SA suportou as despesas referidas e controla se os seus colaboradores as efectuam ao serviço da empresa, excluindo a prática de qualquer utilização abusiva (que mesmo na hipótese, não verificada, de existir, não teria qualquer expressão minimamente significativa). Excluída foi também qualquer falsidade dos documentos apresentados pela empresa.

## 1.2. A fundamentação do pedido de pronúncia arbitral

Aceita a empresa que todas as despesas em análise têm enquadramento no artigo 21º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), que determina a exclusão da dedução do IVA nelas suportado, no todo ou em parte, consoante os casos, como à frente melhor se concretizará. O que Super Bock SA questiona é a ilegalidade do artigo 21º em si próprio por incompatibilidade com o Direito da União Europeia, e mais concretamente com a disciplina da Directiva IVA. Qualificando-se as despesas como absolutamente indispensáveis à sua actividade e intrinsecamente conexas com a prossecução do seu objecto social, com nexo directo e imediato com o conjunto da actividade económica, o IVA suportado deve ser considerado dedutível, não sendo aplicável a exclusão do artigo 21º em cujo fundamento estará a presunção de que tais despesas não têm total ou sequer parcialmente relação/nexo com a actividade tributada da empresa. Sendo o IVA 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 pode ser justificada 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 Directiva 2006/112 faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. Se, 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 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 .<sup>2</sup>

### **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

<sup>2</sup> 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

nacionais relativamente a questões de interpretação de normas comunitárias e para esclarecimento da legalidade do direito nacional, nos termos do artigo 267.º do TFUE, consistindo, em boa verdade, numa faculdade de que os órgãos jurisdicionais dos Estados Membros dispõem quando consideram que para decidir o processo é vantajoso pedir ao TJUE que se pronuncie<sup>3</sup>. Nestas condições, o Tribunal Arbitral Tributário decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

**1)** O artigo 17.º, n.º 6, 2.ª parte, da [Sexta Diretiva] (ao referir que os Estados-Membros “podem manter todas as exclusões previstas na legislação nacional respetiva no momento da entrada em vigor da presente diretiva”) permitia que um novo Estado-Membro, na data da respetiva 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 Diretiva tem alcance idêntico ao artigo 176.º, 2.ª parte, da Diretiva [IVA] (ao estabelecer que os Estados-Membros que tenham aderido à Comunidade após 1 de janeiro de 1979 podem manter todas as exclusões previstas na respetiva legislação nacional na data da respetiva adesão), quanto à data relevante para apurar quais “as exclusões previstas na respetiva legislação nacional” que podem ser mantidas?  
**3)** No pressuposto de que, à face da Sexta Diretiva, Portugal podia manter todas as exclusões previstas na legislação nacional respetiva em 1 de janeiro de 1989, data da entrada em vigor da Sexta Diretiva em Portugal, essa possibilidade foi alterada pela Diretiva [IVA], ao indicar

como data relevante a da adesão (1 de janeiro de 1986)?

**4)** O artigo 176.º, 2.ª parte, da Diretiva [IVA] 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 [IVA]) 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 [IVA] 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 [Código do IVA], 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 [IVA] 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 respetivas têm natureza estritamente profissional e os bens e os serviços foram utilizados para os fins das operações tributadas do sujeito passivo.

<sup>3</sup> Pedido que se torna, contudo, obrigatório, quando a questão suscitada surge no âmbito de um processo perante um órgão jurisdicional nacional cujas decisões não sejam susceptíveis de recurso judicial previsto no direito interno.

## 2. O Despacho do Tribunal de Justiça Europeu

O reenvio por acórdão do Tribunal Arbitral Tributário (CAAD) de 6 de Novembro de 2019, deu entrada no Tribunal Europeu de Justiça em 19 de Novembro de 2019 como Processo C-837/19, tendo como partes Super Bock Bebidas SA contra Autoridade Tributária e Aduaneira. Como em geral acontece quando uma questão prejudicial seja idêntica a outra sobre a qual o Tribunal de Justiça já se tenha pronunciado ou quando a resposta a essa questão não suscite nenhuma dúvida razoável ou possa ser claramente deduzida da jurisprudência, o Tribunal de Justiça pode adoptar uma tramitação mais acelerada decidindo por meio de despacho fundamentado, depois de ouvir o advogado-geral. Assim aconteceu, com o seguinte Despacho dado em 17 de Setembro de 2020:

O artigo 17.º, nº 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.

## 3. Comentários ao Despacho e à sua fundamentação

### 3.1. Aspectos gerais iniciais

Disciplinando a matéria relativa ao direito a dedução nos artigos 19º a 26º do Código do IVA, o legislador português estabeleceu no artigo 21º, sobre a epígrafe “Exclusões do direito à dedução”, um conjunto de bens e de serviços relativamente aos quais, tendo sido suportado imposto na respectiva aquisição, esse imposto não poderá ser deduzido, no todo em certas das despesas e, em parte, em outras delas.

Exclusão integral do direito a dedução verificar-se-á no respeitante ao imposto suportado em 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 <sup>4</sup> ; b) Despesas respeitantes a combustíveis normalmente utilizáveis em viaturas automóveis (outros que gasóleo, gases de petróleo liquefeitos (GPL), gás natural e biocombustíveis); c) Despesas de transportes

<sup>4</sup> Estabelecendo que para este efeito “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.”

e viagens de negócios do sujeito passivo do imposto e do seu pessoal, incluindo as portagens; d) Despesas respeitantes a alojamento, alimentação, bebidas e tabacos e despesas de recepção, incluindo as relativas ao acolhimento de pessoas estranhas à empresa e as despesas relativas a imóveis ou parte de imóveis e seu equipamento, destinados principalmente a tais recepções e e) Despesas de divertimento e de luxo, sendo consideradas como tal as que, pela sua natureza ou pelo seu montante, não constituam despesas normais de exploração.

Exclusão integral do direito a dedução verificar-se-á no respeitante ao imposto suportado em 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 motocicletas ; b) Despesas respeitantes a combustíveis normalmente utilizáveis em viaturas automóveis (outros que gasóleo, gases de petróleo liquefeitos (GPL), gás natural e biocombustíveis); c) Despesas de transportes e viagens de negócios do sujeito passivo do imposto e do seu pessoal, incluindo as portagens; d) Despesas respeitantes a alojamento, alimentação, bebidas e tabacos e despesas de recepção, incluindo as relativas ao acolhimento de pessoas estranhas à empresa e as despesas relativas a imóveis ou parte de imóveis e seu equipamento, destinados principalmente a tais recepções e e) Despesas de divertimento e de luxo, sendo

consideradas como tal as que, pela sua natureza ou pelo seu montante, não constituam despesas normais de exploração.

Exclusão parcial do direito a dedução ocorre nas despesas respeitantes a combustíveis que normalmente utilizáveis em viaturas automóveis, respeitem a aquisições de gasóleo, de gases de petróleo liquefeitos (GPL), de gás natural e de biocombustíveis, cujo imposto é dedutível na proporção de 50 % (2ª parte da alínea b do nº1 do artigo 21º), consagrando o mesmo normativo uma dedução integral quando o imposto respeite a consumos de gasóleo, gasolina, GPL, gás natural e biocombustíveis nos seguintes bens :

- i)** Veículos pesados de passageiros;
- ii)** Veículos licenciados para transportes públicos, exceptuando-se os rent-a-car;
- iii)** Máquinas consumidoras de gasóleo, GPL, gás natural ou biocombustíveis, bem como as máquinas que possuam matrícula atribuída pelas autoridades competentes, desde que, em qualquer dos casos, não sejam veículos matriculados.
- iv)** Tractores com emprego exclusivo ou predominante na realização de operações culturais inerentes à actividade agrícola;
- v)** Veículos de transporte de mercadorias com peso superior a 3500 kg.

### 3.2. Da justificação da exclusão do direito a dedução e da sua compatibilidade com a Directiva comunitária

Como é bem sabido, constitui jurisprudência reiterada do TJUE que o direito à dedução é "(...) parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado (...). O regime das deduções visa libertar inteiramente o empresário do ónus do IVA, devido ou pago, no âmbito de todas as suas actividades económicas, na condição de as referidas actividades estarem, elas próprias, sujeitas ao IVA". Entre outros os acórdãos de 14 de Fevereiro de 1985, *Rompelman*, 268/83; de 15 de Janeiro de 1998, *Ghent Coal Terminal*, C-37/95; de 21 de Março de 2000, *Gabalfrija e o.*, C-110/98 a C-147/98; de 26 de Maio de 2005, *Kretztechnik*, C-465/03 e de 23 de Abril de 2009, *PARAT Automotive Cabrio*, C-74/08. Todavia, no Capítulo 3, do Título X, relativo às Deduções, o Artigo 176º - Limitações do direito à dedução- estabelece : "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". Não tendo o Conselho, até à data, determinado quais as despesas

que não conferem direito à dedução do IVA, resulta, então, que os Estados Membros podem utilizar a faculdade prevista na segunda parte do artigo 176º da Directiva IVA - uma cláusula de standstill -, podendo "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". É certo que com a aprovação da actual Directiva IVA se constata algumas alterações entre o teor do artigo 176º e o artigo 17º n.º 6 da anterior Sexta Directiva - ao contrário da redacção do artigo 176º da Directiva IVA, a do n.º 6 do artigo 17º da Sexta Directiva fixava o prazo de quatro anos para que o Conselho determinasse, sob proposta da Comissão, as despesas que não permitiam o direito à dedução. Todavia, no acórdão *Royscot Leasing Ltd*, de 5 de Outubro de 1999, processo C-305/97, levantou-se a questão de saber se, uma vez expirado esse prazo sem que o Conselho determinasse as despesas excluídas do direito à dedução, caducava a autorização concedida aos estados membros pela cláusula de standstill, a decisão do TJUE foi a de que, na ausência daquela actuação pelo Conselho, os Estados Membros poderiam manter as exclusões do direito à dedução de acordo com essa cláusula. Depois, no acórdão *Oasis East*, de 30 de Setembro de 2010, processo C-395/09, o TJUE vem esclarecer expressamente, no parágrafo 27, que "(...) o artigo 176º da Directiva 2006/112 não pode dar lugar a uma interpretação diferente, quanto ao alcance das exclusões consideradas, consoante o Estado-Membro em causa tenha aderido à União antes de 1 de Janeiro de 1979 ou posteriormente a esta data. Nestas condições, a inclusão deste artigo 176º não teve incidência na jurisprudência relativa à interpretação do artigo 17º, n.º 6, da Sexta Directiva". O TJUE enunciou, porém, alguns dos requisitos que devem ser

preenchidos para a aplicação daquela faculdade, no sentido da clarificação da expressão “manter todas as exclusões previstas na respectiva legislação nacional”. Primeiro estabelece que o artigo 176º da Diretiva IVA “(...) pressupõe que as exclusões que os Estados-Membros podem manter eram legais em virtude da Segunda Directiva 67/228/CEE do Conselho, de 11 de Abril de 1967 (...)”<sup>5</sup>, cujo nº 4 do artigo 11.º previa que “(...) os Estados Membros podiam excluir do regime de dedução certos bens e serviços, designadamente os que fossem susceptíveis de ser, exclusiva ou parcialmente, utilizados para as necessidades privadas do sujeito passivo ou do seu pessoal”<sup>6</sup>.

Depois, realça o facto de não ser concedido aos Estados Membros “(...) um poder discricionário absoluto de excluir todos os bens e serviços ou a quase totalidade destes do direito à dedução do IVA (...). A referida faculdade não tem por objecto, portanto, exclusões gerais e não dispensa os Estados Membros da obrigação de precisar suficientemente quais os bens e serviços para os quais está excluído o direito a dedução (...)”<sup>7</sup>, cabendo aos Estados Membros aprovar, na legislação respeitante ao IVA, um elenco taxativo dos bens e serviços que estão excluídos do direito à dedução. O terceiro requisito é o de que a faculdade concedida aos Estados Membros “(...) constitui uma derrogação ao princípio do direito a dedução do IVA”, e como tal, “esse regime é de interpretação restritiva (...)”<sup>8</sup>. Por fim, com a expressão “todas as exclusões” devem considerar-se incluídas tanto as despesas que não tenham carácter estritamente profissional como as que o tenham.<sup>9</sup>

Aclarada esta questão, interessa balizar a data da introdução das exclusões do direito à dedução no direito interno português para efeitos de aferir da sua compatibilidade com a Diretiva IVA, mais concretamente com a cláusula de standstill prevista no seu artigo 176º, bem como a verificação dos referidos requisitos.

A adesão de Portugal à então denominada Comunidade Económica Europeia (CEE), foi feita por Tratado (assinado em 12 de junho de 1985, em Lisboa), com efeitos a partir de 1 de janeiro de 1986, precisamente a mesma data em que o Decreto-Lei nº 394-B/84, de 26 de Dezembro, veio a entrar em vigor, substituindo o anterior Imposto sobre as Transações (IT). Claro que o IT como imposto monofásico na fase do grossista, recaindo, essencialmente, sobre as transações de bens, nada continha na sua disciplina que possa ser chamado à defesa da cláusula de standstill. E, assim sendo, não poderia o legislador nacional ter introduzido tais exclusões do direito à dedução com base na cláusula de standstill, discussão levantada no acórdão AES- 3C Maritza East 1 EOOD, de 18 de Julho de 2013, Processo C-124/12, onde o TJUE foi peremptório ao afirmar, no parágrafo 54, que “(...) o artigo 176º, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que um Estado Membro introduza, na data da sua adesão à União, uma limitação ao direito à dedução (...) quando semelhante exclusão não estava prevista na lei em vigor até à data dessa adesão”, depois de opinar também no parágrafo 43, que aquela faculdade

<sup>5</sup> Acórdão Oasis East, já referido, parágrafo 21 e acórdão Royscot Leasing Ltd, já referido, parágrafo 21.

<sup>6</sup> Acórdão Oasis East, parágrafo 22.

<sup>7</sup> Acórdão Oasis East, parágrafo 23 e o acórdão Royscot, parágrafo 24.

<sup>8</sup> Acórdão Oasis East, parágrafo 24 e o acórdão Boguslaw Juliusz Dankowski, de 22 de Dezembro de 2010, Processo C-438/09 parágrafo 42.

<sup>9</sup> Neste sentido, o acórdão Comissão/França, de 18 de junho de 1998, processo C-43/96, parágrafos 15 a 19.

"(...) 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 176º 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".<sup>10</sup> 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"<sup>10</sup> 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

<sup>10</sup> 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".

assim do objectivo da mesma”<sup>11</sup>. Neste acórdão, a exclusão em análise retomava a que estava prevista na legislação francesa aquando da entrada em vigor da Sexta Directiva. A questão que se colocou foi saber se a norma primitiva, que previa uma exclusão total, tendo sido alterada sucessivas vezes ao longo dos anos (sempre no sentido da redução do âmbito da exclusão), poderia depois ser “retomada” por forma a prever, novamente, uma exclusão total do direito à dedução. O TJUE decidiu pela incompatibilidade da legislação francesa em causa com a Sexta Directiva.

Como facilmente se entende, no que diz respeito à redução das exclusões do direito à dedução, o TJUE entende, de forma unânime, que estas são permitidas por se aproximarem do objetivo da Directiva IVA. Assim se diz, no parágrafo 22 do acórdão Comissão/França, de 14 de junho de 2001, processo C-345/99: “[...] na medida em que a regulamentação de um Estado Membro modifica, reduzindo-o, posteriormente à entrada em vigor da Sexta Directiva, o âmbito das exclusões existentes e se aproxima desta forma do objectivo da Sexta Directiva, há que considerar que esta regulamentação está coberta pela derrogação prevista no artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva e não viola o seu artigo 17.º, n.º 2”<sup>12</sup>.

Neste contexto, importa, desde logo, analisar, posto que brevemente, o que se passou entre nós, nas várias alterações de que foi objecto o artigo 21.º.

Tratou-se, sempre, de reduções das exclusões do direito à

dedução inicialmente previstas. Entre outras, merecem referência, a faculdade de dedução integral das despesas respeitantes à aquisições de gasóleo, gasolina (Lei n.º 2-D/2020, de 31 de março), gases de petróleo liquefeitos (GPL), gás natural e biocombustíveis, para máquinas consumidoras de gasóleo, GPL, gás natural ou biocombustíveis, máquinas que possuam matrícula atribuída pelas autoridades competentes, desde que, em qualquer dos casos, não sejam veículos matriculados (Lei n.º 6-B/2012, de 31 de dezembro); “aos consumos de gasóleo GPL” utilizados nos “veículos de transporte de mercadorias com peso superior a 3500 kg.” (Decreto-Lei no 220/2000, de 9 de Setembro); alguma dedução nas despesas de participação e organização de “congressos, feiras, exposições, seminários, conferências e similares” (Lei n.º 57/2005, de 13 de Dezembro) e, recentemente, a dedução integral das despesas relacionadas com “viaturas eléctricas ou híbridas plug-in” e a dedução em 50% das despesas com “viaturas movidas a GPL ou a GNV”, nos termos e nas condições previstas nas alíneas f) e g) do n.º 2 do artigo 21.º<sup>13</sup>, respetivamente (Lei n.º 82-D/2014, de 31 de Dezembro) e despesas respeitantes a eletricidade utilizada em viaturas eléctricas ou híbridas plug-in (Lei n.º 2-D/2020, de 31 de Março).

<sup>11</sup> Igualmente neste sentido o acórdão Danfoss AstraZeneca, processo C-371/07, de 11 de dezembro de 2008, parágrafo 33.

<sup>12</sup> Corroborando este entendimento o acórdão X Holding/ Oracle Nederland, processos C-538/08 e C-33/09, de 15 de abril de 2010, parágrafo 67.

<sup>13</sup> f) Despesas relativas à aquisição, fabrico ou importação, à locação e à transformação em viaturas eléctricas ou híbridas plug-in, de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas eléctricas ou híbridas plug-in, quando consideradas viaturas de turismo, cujo custo de aquisição não exceda o definido na portaria a que se refere a alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º do Código do IRC;

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

### 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 IVA<sup>14</sup>, 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, 1985<sup>15</sup>: “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, conseqüentemente, 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 Conselho<sup>16</sup>, 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

<sup>14</sup> COM (83), JO C 37, de 10/02/1983.

<sup>15</sup> 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.

<sup>16</sup> COM/98/0377, JO C 219, de 15.07.1998

17<sup>o</sup>A, 17<sup>o</sup>B e 17<sup>o</sup>C <sup>17</sup>.

Tal como a proposta de 1983, também a proposta apresentada pela Comissão ao Conselho em 1998 não foi aceite por este <sup>18</sup>. 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 <sup>20</sup>, 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<sup>o</sup>- 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<sup>o</sup> 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<sup>o</sup>3 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-

<sup>17</sup> No artigo 17<sup>o</sup>-A eram estabelecidas as limitações do direito à dedução, com o n<sup>o</sup> 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<sup>o</sup>2 do mesmo artigo estabelecia uma “limitação forfetária” para o imposto suportado nas despesas de “alojamento, alimentação ou bebidas”. No artigo 17<sup>o</sup>-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<sup>o</sup> 1 do artigo 17<sup>o</sup>- 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<sup>o</sup>-C previa uma norma transitória para a aplicação dos novos artigos 17<sup>o</sup>-A e 17<sup>o</sup>-B

<sup>18</sup> 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”.

<sup>19</sup> COM (2004) 728 final, de 29.10.2004.

<sup>20</sup> 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)<sup>21</sup>. 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

<sup>21</sup> Artigo 22.º (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.

a CEE, Portugal terá de adoptar o sistema comum do IVA), a tomada em consideração, na elaboração deste diploma, das soluções comunitárias assumia, afinal, um carácter necessário, convindo procurar desde logo o máximo de convergência possível com essas soluções. Posto que nada pudesse impedir, numa reforma livre das limitações decorrentes da harmonização fiscal comunitária, que se escolhessem as soluções reputadas mais adequadas às especiais condições do País, tudo aconselhava também a que se procurasse construir um sistema que, do mesmo passo que respondia bem às necessidades actuais de reforma da tributação indirecta, representasse uma aproximação significativa ao sistema comum do IVA, permitindo uma evolução fácil para a adopção plena desse sistema, assim que as obrigações de Portugal como membro da CEE o vierem a impor”.....

“(...)nos sistemas monofásicos, torna-se nítida a incapacidade de crescimento das receitas para além de certos limites, traduzindo-se antes na subida das taxas e no aumento da evasão e fraude fiscais”. E, “O sistema do IT não escapou a esta lei de evolução. Vinha, na verdade, suscitando fundadas e crescentes críticas, especialmente agravadas com a tendência para a elevação das respectivas taxas, verificada na última década.

Não obstante as medidas legislativas e administrativas que vinham sendo tomadas, a evasão e fraude fiscais no domínio do IT cresceram a ritmo avassalador, o que, do mesmo passo que subtraía aos cofres do Estado uma fatia considerável de receitas, provocava situações de flagrante injustiça pelas distorções de concorrência que originava”....

“Refira-se, por último, que a adopção do IVA, ao exigir um fortalecimento em meios materiais e humanos da administração fiscal - condição do êxito de toda a operação -, vai constituir um fértil campo de experiência na reforma administrativa, domínio este decisivo para uma evolução positiva do sistema fiscal português”.

De facto, e aquando do Acto de Adesão de Portugal <sup>22</sup> foi concedido à República Portuguesa “o período de aplicação da derrogação temporária” que permitiu à República adiar até 1 de Janeiro de 1989 a introdução do sistema comum de Imposto sobre o Valor Acrescentado. Na Lista prevista no artigo 395º do Acto relativo às condições de adesão do Reino de Espanha e da República Portuguesa e às adaptações dos tratados, e no que toca à Fiscalidade as seguintes Directivas:

- Primeira Directiva 67/277/CEE do Conselho, de 11 de Abril de 1967 (JO nº 71 de 14.4.1967. p.1301/67)
- Segunda Directiva 67/228/CEE do Conselho, de 11 de Abril de 1967 (JO nº 71 de 14.4.1967. p.1303/67)
- Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977 (JO nº L 145 de 13.6.1977. p.1)
- Oitava Directiva 79/1072/CEE do Conselho, de 6 de Dezembro de 1979 (JO nº L 331 de 27.12.1979. p.11)
- Directiva 83/181/CEE do Conselho, de 28 de Março de 1983 (JO nº L 105 de 23.4.1983. p.38)
- Décima Directiva 84/386/CEE do Conselho, de 31 de Julho de 1984 (JO nº L 208 de 3.8.1984. p.58)

<sup>22</sup> Jornal Oficial das Comunidades Europeias JO L 302 de 15.11.1985, p. 23—465. Para Portugal em especial neste contexto o Anexo XXXVI, pg. 397.

<sup>23</sup> Depois de um adiamento efectuado pela Lei nº 42/85, de 22 de Agosto (DR nº 192/1985, Série I, de 1985-08-22), que deu nova redacção ao artigo 10º do Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro, que inicialmente previa a entrada em vigor do novo imposto em 1 de Julho de 1985 : “Artigo 10º - O Código entrará em vigor em 1 de Janeiro de 1986, sem prejuízo da aplicação, para efeitos de registo de contribuintes, das normas nele contidas, que são referidas no Decreto-Lei n.º 394-A/84, de 26 de Dezembro.”

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

Neste contexto, o IVA implementado em Portugal em 1 de Janeiro de 1986<sup>23</sup>, 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 analisar<sup>24</sup>

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)”.<sup>25</sup>

“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

<sup>24</sup> 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”.

de negócios do sujeito passivo e do seu pessoal, incluindo portagens, verificando-se ainda que as alterações respectiva e posteriormente ocorridas sempre tiveram por efeito, sob certas condições, restringir a exclusão, admitindo em certos casos um direito a dedução do IVA ainda que parcial para algumas dessas despesas, haverá de concluir-se sem margem para dúvida que

as exclusões previstas no referido artigo 21.º do Código do IVA, conforme assim alterado, continuam abrangidas pela cláusula de standstill referida no artigo 176.º, segundo parágrafo, da Diretiva IVA (nº 36 do Despacho).

#### 4. Síntese conclusiva

Face a todo o exposto, o Despacho do Tribunal de Justiça da União Europeia, no Processo C- 837/19, de 17 de Setembro de

2020 tem, na verdade, o mérito de mostrar, de modo límpido, e inequivocamente a relevância jurídica da sua conformidade com a disciplina da Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum da UE do imposto sobre o valor acrescentado.

---

<sup>25</sup> O mesmo não aconteceu com a Espanha, que até então tinha em vigor o Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, IGT, desde 1964, um geral sobre o consumo ou despesa, plurifásico sobre o valor global de venda praticado por cada um e todos os intervenientes no circuito de produção/distribuição dos bens, e como tal incompatível com o princípio da neutralidade no comércio interno e internacional, razão porque teve de ser substituído pelo IVA sem concessão/negociação de qualquer período transitório, como condição imediata da adesão do Reino de Espanha em 1 de Janeiro de 1986.

Em Portugal o modelo de tributação indirecta existente à data do processo de negociação da adesão, o Imposto de Transacções (IT), por ser monofásico no produtor/grossista, não apresentava tais inconvenientes e daí a negociação/concessão de um período de três anos para uma total conformação com o direito comunitário, sendo certo aliás, que no entretanto, e por opção do legislador nacional, em 1986 o IT havia já sido revogado e substituído por um modelo de IVA

## GUEST ARTICLES

**JOACHIM RENZIKOWSKI** - KANT ON PUNISHMENT AND CRIMINAL  
LAW – NINE THESIS

PAGE 4

## ARTICLES

**RUI CARIA**

O DIREITO PENAL DA PREVENÇÃO COMO RESPOSTA AO POPULISMO PENAL: AS  
EMOÇÕES PÚBLICAS COMO DIMENSÕES MENOSPREZADAS DA POLÍTICA CRIMINAL

PAGE 17

**RAFAEL CHENIAUX**

O DIREITO PENAL DA PREVENÇÃO COMO RESPOSTA AO POPULISMO PENAL:  
AS EMOÇÕES PÚBLICAS COMO DIMENSÕES MENOSPREZADAS DA POLÍTICA  
CRIMINAL

PAGE 31

**DEMÉTRIO GIANNAKOS/WILSON ENGELMANN**

A INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL NOS CONTRATOS: UMA HIPÓTESE POSSÍVEL?

PAGE 49

**EDUARDO PIMENTEL DE FARIAS**

ALGUMAS CONSIDERAÇÕES SOBRE A PROTEÇÃO DIPLOMÁTICA DAS  
SOCIEDADES E DOS SEUS ACIONISTAS

PAGE 68

**PEARL MONTEIRO**

MISOGYNY: ARE PERSONAL LAWS ANDROCENTRIC?

PAGE 79

## VARIA

**MARIA ODETE OLIVEIRA** - O DESPACHO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA, DE 17 DE  
SETEMBRO DE 2020, NO PROCESSO C-837/19, SUPER BOCK BEBIDAS SA,  
SOBRE A COMPATIBILIDADE DAS DISPOSIÇÕES DO ARTIGO 21º DO CÓDIGO  
DO IVA PORTUGUÊS COM A DIRECTIVA EUROPEIA. ALGUNS COMENTÁRIOS

PAGE 95

