

**ALGUMAS NOTAS SOBRE O ENQUADRAMENTO EM IVA DO EXERCÍCIO DO DIREITO À DEDUÇÃO DO IMPOSTO SUPOSTADO RELATIVAMENTE À DISPONIBILIZAÇÃO DE TRANSPORTE GRATUITO A TRABALHADORES**

*REFLECTIONS ON THE VAT FRAMEWORK OF THE RIGHT OF DEDUCTION OF VAT BORNE ON GRATUITOUS TRANSPORTATION PROVIDED TO WORKERS*

CLOTILDE CELORICO PALMA<sup>1</sup>

**RESUMO**

O presente artigo reflecte sobre o enquadramento em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) sobre a possibilidade do exercício do direito à dedução do imposto suportado relativamente à disponibilização de transporte gratuito pelas empresas aos seus colaboradores. Esta é uma prática corrente que tem vindo a ser questionada, em situações distintas, pela Autoridade Tributária e Aduaneira, tendo em vista o disposto nas limitações do direito à dedução do imposto suportado.

**Palavras-Chave:** IVA; Direito à Dedução; Transporte Gratuito.

*The article reflects on the VAT framework of the possible exercise of the right of deduction of the VAT borne in relation to provide by companies of gratuitous transportation to its workers. This a common practice by companies that has been discussed in diferente instances by the Tax Authorities in order to ascertain the scope of limitations of the right to deduct VAT borne by such companies.*

---

<sup>1</sup> Professora no Instituto de Direito Económico, Financeiro e Fiscal da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa e no ISCAL. A Autora pode ser contactada em: [clotilde.palma@sapo.pt](mailto:clotilde.palma@sapo.pt).

**Keywords:** VAT; Right to Deduction; Gratuitous Transportation.

## ÍNDICE

1. NOTAS INTRODUTÓRIAS .....	2
2. INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS PARA EFEITOS DE IVA .....	3
3. CARACTERÍSTICAS ESSENCIAIS DO IVA.....	7
4. O PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE E O IVA .....	8
5. AS OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS - O CASO DAS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS .....	14
6. REGRAS DO EXERCÍCIO DO DIREITO À DEDUÇÃO DO IVA .....	15
7. CONCLUSÕES.....	38

### 1. NOTAS INTRODUTÓRIAS

Pretende-se, no presente artigo, deixar algumas reflexões sobre o enquadramento em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) sobre a possibilidade do exercício do direito à dedução do imposto suportado relativamente à disponibilização de transporte gratuito pelas empresas aos seus colaboradores.

Esta é uma prática corrente que tem vindo a ser questionada, em situações distintas, pela Autoridade Tributária e Aduaneira, tendo em vista o disposto nas limitações do direito à dedução do imposto suportado constantes entre nós do disposto no artigo 21.º, n.º1, alínea c), do Código do Impostos sobre o Valor Acrescentado (CIVA).

Poderão existir situações distintas, dependendo o tratamento a conceder, como iremos cuidar, de se comprovar que as despesas são directamente relacionadas com o exercício da actividade económica das empresas em causa, nomeadamente, considerando a localização remota das suas instalações e a disponibilidade de transportes públicos. Uma localização longínqua pode obrigar as empresas à contratação de empresas

de transporte rodoviário para assegurar o transporte diário dos seus trabalhadores de determinados locais pré- estabelecidos até às suas instalações bem como o seu regresso.

Aqui, como em todas as situações, cada caso é um caso.

Neste âmbito, interessa em particular aferir se o exercício do direito à dedução no que concerne à disponibilização gratuita de transporte aos colaboradores se pode ou não encontrar limitado pelas exclusões do exercício à dedução do IVA constantes da norma anti abuso prevista no artigo 21.º do CIVA, concretamente do acolhido no respectivo n.º1, alínea c), i.e.: (i) se tal operação se trata de uma despesa de representação e, (ii) se encontra ou não directa, indiscutível e comprovadamente, relacionada com o exercício da sua actividade económica não podendo ser desviada para outros fins.

Termos de acordo com os quais faremos uma breve abordagem às regras de interpretação das normas fiscais, em particular às normas do IVA e às características essenciais deste imposto, para posteriormente fazermos uma incursão à legislação aplicável e cuidarmos do respectivo enquadramento em sede deste tributo. Essencial para as nossas conclusões se revela uma análise às limitações quanto ao exercício do direito à dedução do IVA tal como foram concebidas ao nível do Direito da União Europeia (UE) e na nossa legislação. Neste contexto, faremos uma referência às regras do Direito da União Europeia e nacionais, bem como à jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) e à doutrina da AT.

Em nosso entendimento as despesas em causa, desde que comprovadamente relacionadas directa, apenas e tão-somente, com o exercício da actividade económica do sujeito passivo e não sendo, inequivocamente, passíveis de afectação a fins estranhos à empresa, devem ser passíveis de dedução integral, sob pena de assistirmos a uma violação grosseira e intolerável do princípio da neutralidade do IVA.

## **2. INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS PARA EFEITOS DE IVA**

Como é sabido, foi legalmente acolhido no artigo 11.º da Lei Geral Tributária (LGT) o entendimento de que as normas tributárias devem ser interpretadas nos termos da teoria geral comum da interpretação das leis, sem quaisquer especialidades, tendo por base uma

visão do Direito Fiscal como um ramo de direito autónomo e não especial ou excepcional<sup>2</sup>.

Ora, o n.º 1 do artigo 9.º do Código Civil é claro quando determina que a interpretação não se deve apenas cingir à letra da lei (elemento literal ou gramatical), mas sim reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo (*ratio legis*), tendo em conta a unidade do sistema (elemento sistemático), as circunstâncias em que a lei foi elaborada (elemento teleológico) e as condições específicas do tempo em que é aplicada (elemento histórico).

Estas são as regras internas que deverão presidir à interpretação das realidades em causa. Sendo a letra da lei incontornável, há que atender ao disposto no n.º 2 do artigo 9.º do Código Civil<sup>3</sup>, onde se dispõe que, “*não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso.*”

Como refere Baptista Machado, “*se o texto comporta apenas um sentido, é esse o sentido da norma*”; “*na falta de outros elementos que induzam à eleição do sentido menos imediato do texto, o intérprete deve optar em princípio por aquele sentido que melhor e mais imediatamente corresponde ao significado natural das expressões verbais utilizadas.*”<sup>4</sup>

É certo que o Código Civil, após acolher o elemento literal como ponto de partida da interpretação, determina que o intérprete presumirá que o legislador “*soube exprimir o seu pensamento em termos adequados*” (n.º 3 do artigo 9.º) e determina que a “*interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo*” (n.º 1 do artigo 9.º).

Conforme nos ensina ainda Baptista Machado quanto ao elemento teleológico, “*Consiste este elemento na razão de ser da lei (ratio legis), no fim visado pelo legislador ao elaborar a norma. O conhecimento deste fim, sobretudo quando acompanhado do conhecimento das circunstâncias (políticas, sociais, económicas, morais, etc.) em que a*

---

<sup>2</sup> Neste sentido, nomeadamente, Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, 1974, pp. 171-173.

<sup>3</sup> Aplicável por força do referido n.º 1 do artigo 11.º da LGT.

<sup>4</sup> *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Coimbra, 1983, p. 182. Sobre a aplicação das normas fiscais veja-se Clotilde Celorico Palma, “Interpretação das normas fiscais”, *Fisco* n.º 68, Novembro, 1994 e “As tributações autónomas vistas pelo Tribunal Constitucional – Comentário ao Acórdão n.º 310/2012, de 20 de Junho de 2012”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano V, n.º 2, Verão 2012 e Clotilde Celorico Palma e António Carlos dos Santos, “Os princípios da proteção da confiança legítima e da não retroatividade das normas tributárias em tempos de crise: o caso português”, *Revista do Instituto do Direito Brasileiro da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa - RIDB* 16.º número (2013/4).

*norma foi elaborada ou da conjuntura político-económico social que motivou a “decisão” legislativa (occasio legis) constitui um subsídio da maior importância para determinar o sentido da norma.*

*Basta lembrar que o esclarecimento da ratio legis nos revela a “valoração” ou ponderação dos diversos interesses que a norma regula e, portanto, o peso relativo desses interesses, a opção entre eles traduzida pela opção que a norma exprime.”<sup>5</sup>*

O Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA) de 29 de Novembro de 2011 (Relator Pires Esteves), Proc. 0701/10, sintetiza bem o significado de cada um dos elementos literal, histórico, sistemático e teleológico, do seguinte modo:

*“III - O primeiro são as palavras em que a lei se expressa (elemento literal); os outros a que seguidamente se recorre, constituem os elementos, geralmente, denominados lógicos (histórico, racional e teleológico).*

*IV - O elemento literal, também apelidado de gramatical, são as palavras em que a lei se exprime e constitui o ponto de partida do intérprete e o limite da interpretação. A letra da lei tem duas funções: a negativa (ou de exclusão) e positiva (ou de selecção). A primeira afasta qualquer interpretação que não tenha uma base de apoio na lei (teoria da alusão); a segunda privilegia, sucessivamente, de entre os vários significados possíveis, o técnico-jurídico, o especial e o fixado pelo uso geral da linguagem.”*

*V - Mas além do elemento literal, o intérprete tem de se socorrer algumas vezes dos elementos lógicos com os quais se tenta determinar o espírito da lei, a sua racionalidade ou a sua lógica. Estes elementos lógicos agrupam-se em três categorias: a) elemento histórico que atende à história da lei (trabalhos preparatórios, elementos do preâmbulo ou relatório da lei e occasio legis [circunstâncias sociais ou políticas e económicas em que a lei foi elaborada]; b) o elemento sistemático que indica que as leis se interpretam umas pelas outras porque a ordem jurídica forma um sistema e a norma deve ser tomada como parte de um todo, parte do sistema; c) elemento racional ou teleológico que leva a atender-se ao fim ou objectivo que a norma visa realizar, qual foi a sua razão de ser (ratio legis).”*

Na situação que nos compete analisar, como iremos ver, impõe-se averiguar, à luz da concreta teleologia da norma em apreço (i.e., da sua “decisória e particular ratio legis”<sup>6</sup>)

---

<sup>5</sup> J. Baptista Machado, *idem*, pp. 182 e 183.

<sup>6</sup> Castanheira Neves, *Metodologia Jurídica. Problemas fundamentais*, Coimbra, 1993, p.191.

e dos princípios normativo-jurídicos que a fundamentam (i.e., da sua “sistemático-normativa *ratio juris*”<sup>7</sup>), qual o sentido e alcance que deverá assumir a exclusão do direito à dedução do IVA relativamente às despesas de transportes no contexto particular do Direito da União Europeia.

Ora, em especial no que tange à interpretação das normas da Directiva IVA, em conformidade com jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, na interpretação de uma disposição do Direito da União há que ter em conta não só os seus termos mas também o seu contexto e os objectivos prosseguidos pela regulamentação de que faz parte<sup>8</sup>.

Da mesma forma, a determinação do significado e do alcance dos termos para os quais o Direito da União não fornece nenhuma definição deve fazer-se tendo em atenção o enquadramento geral em que os termos em causa são utilizados e em conformidade com o seu sentido habitual na linguagem comum, tendo em conta o contexto em que são utilizados e os objectivos prosseguidos pela regulamentação em causa<sup>9</sup>.

Como nota o TJUE, se o conceito em causa não está definido na Directiva IVA, nem existe uma definição global que se aplique em toda a União para qualquer acto legislativo de direito primário ou secundário, devemos recorrer à clássica interpretação técnica da redacção, da sistemática (ou regime geral), do contexto/objectivos (ou espírito) e da história.

Em caso de divergência entre as diferentes versões linguísticas, o alcance da disposição em questão não deve ser apreciado com base numa interpretação exclusivamente textual, mas em função da sistemática geral e da finalidade da regulamentação de que constitui um elemento<sup>10</sup>.

Estando nós perante um imposto de matriz comunitária interessa em particular aferir como no plano do Direito da União Europeia se deve interpretar o normativo em causa.

Importa desde logo sublinhar que, tal como nota o TJUE, “*Para efeitos de interpretação de uma disposição de direito comunitário, há que ter em conta os seus termos, bem como*

---

<sup>7</sup>Castanheira Neves, *idem*, p. 191.

<sup>8</sup> Acórdãos de 26 de Janeiro de 2012, Caso *ADV Allround*, Proc. C-218/10, n.º26, e de 19 de Julho de 2012, Caso *A*, Proc. C-33/11, n.º 27 e jurisprudência aí referida

<sup>9</sup> Veja-se, neste sentido, Acórdão de 13 de Dezembro de 2012, Caso *BLV Wohn- und Gewerbebau*, Proc. C-395/11, n.º 25 e jurisprudência aí referida.

<sup>10</sup> Veja-se, neste sentido, Acórdãos de 3 de Março de 2005, Caso *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*, Proc. C-428/02, n.º 42 e jurisprudência aí referida, e de 13 de Junho de 2013, Caso *Promociones y Construcciones BJ 200*, Proc. C-125/12, n.º 22 e jurisprudência aí referida.

*o seu contexto e os objectivos prosseguidos pela regulamentação em que está integrada.*”<sup>11</sup>

Em síntese, poderá afirmar-se que o TJUE entende que na interpretação das normas se deve atender desde logo ao elemento literal, mas que uma interpretação estrita não poderá nunca privar de efeito útil as regras da Directiva IVA.

Estando nós no caso em apreço perante uma interpretação restritiva de uma norma limitadora do direito à dedução, isto é, face a uma norma que já *de per si* é excepcional afastando a aplicação do método substractivo indirecto, importa atender à sua *ratio legis* e, em particular, ao entendimento do TJUE sobre a natureza ampla do direito à dedução, tal como iremos salientar infra.

### 3. CARACTERÍSTICAS ESSENCIAIS DO IVA

Como é sabido, o IVA é o imposto mais harmonizado da União Europeia. Caracteriza-se fundamentalmente por ser um imposto indirecto de matriz comunitária plurifásico, que atinge tendencialmente todo o acto de consumo (imposto geral sobre o consumo)<sup>12</sup>.

A característica da máxima generalidade deste tributo tem relevantes consequências. Uma delas consiste no facto de o conceito de actividade económica para efeitos de IVA dever ser interpretado de forma ampla. Todavia, para se tributar uma operação em sede de IVA é necessário que se possa identificar a existência de um acto de consumo.

Interessa salientar, sobretudo, que estamos perante um imposto geral sobre o consumo com uma matriz comunitária que pretende respeitar um princípio fundamental: o da neutralidade.

A matriz comunitária do imposto resulta do facto de termos, na União Europeia, um sistema comum do IVA que faz parte do “adquirido comunitário” (“*acquis communautaire*”).

---

<sup>11</sup> Cfr. Acórdão de 16 de Janeiro de 2003, Caso *Rudolf Maierhofer*, Proc. C-315/00, n.º 27, e Acórdãos de 14 de Outubro de 1999, Caso *Adidas*, Proc. C-223/98, n.º 23, e de 14 de Junho de 2001, Caso *Kvaerner*, Proc. C-191/99, n.º 30.

<sup>12</sup> Sobre as características fundamentais deste tributo, vide Xavier de Basto, *A tributação do consumo e a sua coordenação a nível internacional, Lições sobre a harmonização fiscal na Comunidade Económica Europeia*, CCTF n.º 164, Lisboa 1991, p. 39-73 e Clotilde Celorico Palma, *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*, 6.ª edição, Almedina, Setembro de 2014, pp. 19-55.

A obrigatoriedade de adopção de um modelo comum do IVA por cada um dos Estados membros da então Comunidade Económica Europeia, foi determinada pela Primeira Directiva IVA<sup>13</sup>, ao passo que as suas características foram definidas a nível comunitário na Segunda Directiva IVA<sup>14</sup>. Só em 1977 é que veio a ser aprovado um segundo modelo comum do IVA, na usualmente denominada Sexta Directiva IVA<sup>15</sup>, que recentemente foi revogada pela Directiva 2006/112/CE, de 28 de Novembro, à qual passamos a chamar Directiva IVA<sup>16</sup>.

#### 4. O PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE E O IVA

Interessa desde logo para o efeito salientar que o IVA é um imposto tendencialmente neutro que incide sobre todas as fases do processo produtivo, do produtor ao retalhista, através do chamado método subtractivo indirecto, da liquidação e dedução, das facturas, do crédito de imposto ou sistema dos pagamentos fraccionados.

Este método é, como refere Xavier de Basto, “*a trave-mestra do sistema do imposto sobre o valor acrescentado*”<sup>17</sup>.

O método subtractivo indirecto mais não é do que a técnica da liquidação e dedução do imposto, em cada uma das fases do circuito económico, funcionando da forma descrita quando as transacções se processam entre sujeitos passivos do imposto, dado os consumidores finais (particulares) não terem direito à dedução do imposto suportado.

A principal propriedade do imposto, que o aconselha como sistema ideal de tributação do consumo, é precisamente a sua neutralidade, isto é, a ausência de efeitos de distorção dos

---

<sup>13</sup> Directiva 67/227/CEE, do Conselho, de 11 de Abril de 1967 (JO L 71, de 14.03.1967). Esta Directiva veio determinar a obrigatoriedade de os Estados membros substituírem os seus sistemas de impostos sobre as transacções pelo modelo IVA, delineando as características básicas do imposto.

<sup>14</sup> Directiva 67/228/CEE, do Conselho, de 11 de Abril de 1967, que instituiu o primeiro sistema comum do IVA na Comunidade Económica Europeia (JO L 71, de 14.03.1967).

<sup>15</sup> Directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977, publicada no JO n.º L 145, de 13.6.77.

<sup>16</sup> Publicada no JO n.º L 347, de 11 de Dezembro de 2006. Essencialmente, esta Directiva veio reformular o texto da Sexta Directiva (trata-se de uma reformulação basicamente formal, atendendo ao facto de o seu texto se encontrar excessivamente denso, dadas as sucessivas alterações que lhe foram introduzidas desde a sua aprovação). Com a reformulação passou a ter 414 artigos (tinha 53). Note-se, todavia, que foram revogadas várias directivas de IVA, pelo que poderemos passar a designar a “nova” Directiva, abreviadamente, como Directiva IVA (a Directiva base do sistema comum vigente).

<sup>17</sup> *A tributação do consumo e a sua coordenação a nível internacional, Lições sobre a harmonização fiscal na Comunidade Económica Europeia*, op. cit., p. 41.

comportamentos dos agentes económicos, em especial pelo que à extensão das cadeias de produção e distribuição diz respeito. A neutralidade, por outro lado, também se estende às operações internacionais, garantindo o imposto a correcta aplicação da tributação no país do destino ou do consumo dos bens e serviços.

A característica da neutralidade do imposto é alcançada, fundamentalmente, através do correcto funcionamento do mecanismo da liquidação e da dedução<sup>18</sup>.

Em termos gerais, de acordo com o princípio da neutralidade, a tributação não deverá interferir nas decisões económicas nem na formação dos preços, implicando a extensão do âmbito de aplicação deste imposto a todas as fases da produção e da distribuição e ao sector das prestações de serviços (carácter de generalidade do tributo)<sup>19</sup>.

Neste contexto António Carlos dos Santos salienta que “(o) grande desígnio que rege a intervenção europeia na fiscalidade dos EM é o princípio da neutralidade, neutralidade no consumo e na produção como no IVA (...).”<sup>20</sup>

Como nota o mesmo autor no que tange à implantação do IVA na Comunidade Europeia, num ponto de vista económico, “... the main objective of VAT was the deepening of the economic integration process in the European community (...)” e num ponto de vista técnico, “... the objective was the introduction of neutrality in consumption taxation and in the organisation of the enterprises in comparison with the existente turnover taxes having cumulative effects.”<sup>21</sup>

Tal como nota Xavier de Basto, numa formulação genérica, por neutralidade entende-se a característica de um tributo que se traduz em não alterar os preços relativos das alternativas sobre que recaem as escolhas dos agentes económicos, não originando, assim, “distorções” dos seus comportamentos, precisamente o que não se verifica no caso vertente<sup>22</sup>. Numa outra formulação, igualmente técnica, dir-se-á que imposto neutro será

---

<sup>18</sup> Sobre o princípio da neutralidade no IVA veja-se Clotilde Celorico Palma, *As Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado: uma ruptura no princípio da neutralidade*, Almedina, Dezembro de 2010.

<sup>19</sup> De acordo com Xavier de Basto, in *A tributação do consumo e a sua coordenação a internacional, Lições sobre harmonização fiscal na Comunidade Económica Europeia*, op. cit., p. 29.

<sup>20</sup> Cfr. António Carlos dos Santos, “Cidadania Europeia, Contribuinte Europeu. Uma Relação com Futuro?”, in Horvath, E. & Conti, M. & Scaff, F.F., *Direito Financeiro, Económico e Tributário. Homenagem a Regis Fernandes de Oliveira*, São Paulo, Quartier Latin, 2014, pp. 93-94.

<sup>21</sup> Cfr. António Carlos dos Santos, “The European common VAT System: merits, difficulties and perspectives of evolution”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, n.º 3, Outono 2008, p. 61.

<sup>22</sup> *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional, Lições sobre harmonização fiscal na Comunidade Económica Europeia*, op. cit..

o que, provocando, como qualquer imposto não pode deixar de provocar, efeitos de rendimento, é isento de efeitos de substituição.

Ou seja, do ponto de vista da neutralidade no produtor, o elemento mais importante do IVA está no mecanismo do crédito de imposto, sendo através do mesmo que os operadores económicos se desoneram do imposto suportado, não sendo incorporado, conseqüentemente, o valor do IVA nos custos da actividade, o que exclui possíveis efeitos cumulativos e permite que o imposto seja efectivamente suportado pelo consumidor final. A neutralidade interna do imposto verifica-se quando o imposto não regista qualquer tipo de interferência no tocante à formação de preços, afectação dos recursos produtivos ou à organização do circuito económico.

Na concepção, na aplicação e na interpretação do sistema comum do IVA, o legislador, os tribunais e os demais intérpretes e aplicadores das normas, deverão ter em consideração este princípio fundamental do imposto.

Na verdade, o princípio não é apenas um princípio da técnica tributária, mas um verdadeiro princípio jurídico, com assento e referência nos preâmbulos das duas primeiras Directivas do IVA, como razão de ser da adopção deste imposto e da rejeição do modelo dos impostos em cascata, que em quase todos os Estados fundadores constituíam o modelo prevalecente de tributação das transacções.

O princípio da neutralidade encontra-se, assim, vertido nas Directivas IVA, sendo sistematicamente invocado pela Comissão para se opor às legislações nacionais tidas por incompatíveis com as normas do Direito da União Europeia, bem como pelas administrações fiscais e pelos contribuintes dos diversos Estados membros, tendo sido, inúmeras vezes, aplicado pelo TJUE<sup>23</sup>.

---

<sup>23</sup> Tal como se salienta em Francis Lefebvre (auteur Francisco Xavier Sánchez Galhardo) - *Memento Experto, IVA: Jurisprudencia Comunitaria, Directiva 2006/112/CE, Actualizado a 31 de Diciembre de 2007*, Ediciones Francis Lefebvre, 2008, p. 68, “*Es habitual la referencia al principio de neutralidad como fundamental en el funcionamiento del IVA, de suerte que la mecánica del impuesto se supone que ha de evitar cualquier situación discriminatoria o de distorsión en el funcionamiento de las empresas. Bien es cierto que la concepción del IVA va dirigida a evitar las distorsiones que otros impuestos generan por sí mismos. Aspectos tales como su generalidad objetiva, la aplicación al total de fases por las que atraviesan bienes y servicios hasta llegar a los consumidores finales o la inexistencia de diferencias en la carga tributaria por razón del origen de las mercancías apuntan en esta línea; sin embargo, hay otros elementos en los cuales las propias normas de funcionamiento del impuesto pueden generar diferencias, tales como exenciones, supuestos de tributación reducida o cualquiera otros elementos de detalle que han de tenerse en cuenta.*”

Sobre a aplicação deste princípio pelo TJUE, veja-se igualmente Michel Guichard, “L’esprit des lois communautaires en matière de TVA: du principe de neutralité”, *Revue de Droit Fiscal* n. ° 36, 2001, pp. 1205-1212.

É à luz deste princípio basilar que o imposto deverá ser interpretado e aplicado, de forma a se assegurar um sistema uniforme que garanta uma sã concorrência no espaço comunitário. É à luz deste princípio basilar que deveremos analisar qual o tratamento da situação ora em apreço.

É reconhecido de forma unânime pela jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia que o mecanismo do direito à dedução é um elemento essencial do funcionamento do IVA tal como foi desenhado nas Directivas IVA, assumindo um papel fundamental de garantia da neutralidade do imposto e da igualdade de tratamento fiscal. De acordo com o princípio da neutralidade do IVA, pretende-se, nomeadamente, que este tributo não interfira nas opções estratégias dos agentes económicos, atendendo a que o respectivo objectivo último é tributar os actos de consumo e não a actividade económica realizada pelos sujeitos passivos do imposto, que mais não são que uma componente da sua técnica de cobrança. Em consequência, a neutralidade do imposto impõe que a carga fiscal deva ser exclusiva e efectivamente suportada pelos consumidores finais. Assim sendo, o imposto será tanto mais neutral quanto mais abrangente for a concessão do direito à dedução. Assim tem decidido o TJUE na sua vasta jurisprudência.

Poderemos afirmar que este tem sido o princípio mais invocado pelo Tribunal para fundamentar os seus arestos, aparecendo-nos muitas vezes aliado ao princípio da igualdade de tratamento, da uniformidade e da eliminação das distorções de concorrência. O TJUE tem-se preocupado, nomeadamente, em garantir a neutralidade da carga fiscal de todas as actividades económicas, sejam quais forem os seus objectivos ou resultados (que, como salienta, se consegue através do mecanismo das deduções que liberta o empresário da carga do IVA que pagou nas suas aquisições)<sup>24</sup>. O princípio da neutralidade fiscal implica que todas as actividades económicas devam ser tratadas da mesma maneira<sup>25</sup>: O mesmo sucede quanto aos operadores económicos que efectuem as mesmas

---

Sobre esta matéria veja-se Clotilde Celorico Palma, *As Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado: uma ruptura no princípio da neutralidade*, dissertação de doutoramento em Ciências Jurídico Económicas, especialidade em Direito Fiscal, na Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Almedina, Dezembro 2010.

<sup>24</sup> Cfr., nomeadamente, Acórdãos de 14 de Fevereiro de 1985, Caso *Rompelman*, Proc. 268/83, n.º 19, de 22 de Junho de 1993, Caso *Sofitam*, Proc. C-333/91, n.º 10, e de 6 de Abril de 1995, Caso *BPL Group*, Proc.C-4/94, n.º 26.

<sup>25</sup> Acórdão de 20 de Junho de 1996, Caso *Wellcome Trust*, Proc.C-155/94, n.º 38.

operações<sup>26</sup>. Prestações de serviços semelhantes, que estão, portanto, em concorrência entre si, não devem ser tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA<sup>27</sup>.

Como nota a Advogada-geral Juliane Kokott nas suas conclusões apresentadas no Caso *TNT*, o princípio da neutralidade fiscal opõe-se a que mercadorias ou prestações de serviços semelhantes, que estão, portanto, em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do imposto sobre o valor acrescentado. Neste contexto, nota que “*O princípio da neutralidade fiscal, que está na base do sistema comum do imposto e deve ser tido em conta na interpretação das normas de isenção, não permite que operadores económicos que efectuem as mesmas operações sejam tratados diferentemente em matéria de cobrança do imposto sobre o valor acrescentado. (...) Nele se inclui o princípio da eliminação das distorções da concorrência resultantes de um tratamento diferenciado do ponto de vista do imposto sobre o valor acrescentado (...)*”<sup>28</sup>

Como nota a OCDE nas suas orientações de 2016 sobre o IVA<sup>29</sup>, o conceito de neutralidade no IVA tem uma série de aspectos a considerar, fundamentalmente, a ausência de discriminação num ambiente fiscal sem distorções e imparcial, assim como a eliminação de encargos indevidos e de custos administrativos para as empresas<sup>30</sup>. A neutralidade é um dos princípios que permite uma arrecadação justa do montante das receitas fiscais pelos poderes públicos<sup>31</sup>.

No contexto deste princípio a OCDE elenca diversas orientações como princípios fundamentais da neutralidade, a saber:

Orientação 2.1 -- O encargo do imposto não deverá recair sobre os sujeitos passivos, salvo disposição em contrário prevista na lei.

Orientação 2.2 – Os sujeitos passivos que se encontram em situações similares e que realizam operações idênticas devem ter níveis de tributação semelhantes.

Orientação 2.3 – As regras do IVA devem ser definidas de forma a não se consubstanciarem no principal factor de influência das decisões dos sujeitos passivos.

---

<sup>26</sup> Acórdão de 7 de Setembro de 1999, Caso *Gregg*, Proc. C-216/97, já cit., p. I-4947, n.º 20.

<sup>27</sup> Veja-se, designadamente, Acórdãos de 12 de Junho de 1979, Caso *Nederlandse Spoorwegen*, Proc. 126/78, de 11 de Outubro de 2001, Caso *Adam*, Proc. C-267/99, n.º 36, de 23 de Outubro de 2003, Caso *Comissão/Alemanha*, Proc. C-109/02, n.º 20, e de 26 de Maio de 2005, Caso *Kingscrest Associates e Montecello*, Proc. C-498/03, n.º 41.

<sup>28</sup> Acórdão de 23 de Abril de 2009, Proc. C-357/07, n.º 59.

<sup>29</sup> *In Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS*, op. cit.

<sup>30</sup> *Ibidem*, p. 26.

<sup>31</sup> Sobre as orientações da OCDE em matéria de IVA veja-se, da autora, “Orientações internacionais da OCDE em sede de IVA”, *Estudos de IVA IV*, Almedina, Novembro de 2018

Importará ainda salientar que o conceito de discriminação foi tratado na jurisprudência do TJUE no Acórdão de 17 de Julho, Caso *Comissão/República Italiana*<sup>32</sup>, em conformidade com o qual a existência de discriminação afere-se pelo tratamento diferente de situações similares, e pelo tratamento igual de situações diferentes, isto é, a denominada discriminação material.

Uma aparente discriminação em sentido formal pode corresponder uma ausência de discriminação em sentido material, sendo que o tratamento discriminatório desconforme ao Direito da União Europeia, é o determinado pela falta de critérios objectivos, pela sua arbitrariedade ou ser desprovido de justificação.

A aplicação do presente princípio deverá ser tida em consideração na concepção, aplicação e interpretação do sistema comum do imposto pelos intérpretes e aplicadores das normas, principalmente quando se trata da matéria das regras de incidência objectiva e subjectiva, a localização, as isenções e o exercício do direito à dedução.

Apesar de se reconhecer que nenhum imposto é completamente neutro sempre havendo tratamentos de excepção, nomeadamente isenções por motivos económicos ou sociais, o certo é que a tão almejada neutralidade do IVA na UE está longe de ser adequada, persistindo ainda diversas áreas onde existem falhas de harmonização, como é precisamente o caso do exercício do direito à dedução, aspectos estes que se consubstanciam em obstáculos sérios à desejada neutralidade do imposto.

Ora, poderemos afirmar que existem limitações toleráveis e limitações intoleráveis ao princípio da neutralidade do imposto, afigurando-se nós que no caso concreto ao acolher-se a inadequada interpretação e aplicação das normas de limitação do direito à dedução em termos gerais preconizada pela AT, estamos perante, precisamente, uma limitação desta última ordem – uma limitação intolerável.

Acresce ainda que se o princípio fundamental que rege o IVA, como imposto mais harmonizado na UE, é o da neutralidade fiscal, deverá igualmente respeitar-se os demais princípios fundamentais de natureza transversal, tais como o da proporcionalidade que deve pautar a actuação da AT.

---

<sup>32</sup> Exarado no Proc. C-13/63.

## 5. AS OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS - O CASO DAS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS

Em conformidade com o previsto na Directiva IVA, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 4.º do Código do IVA, consubstanciam prestações de serviços as operações efectuadas a título oneroso que não constituam transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens.

Note-se que, de acordo com o Direito da União Europeia, nos termos do disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 4.º do CIVA são consideradas prestações de serviços a título oneroso *“as prestações de serviços a título gratuito efetuadas pela própria empresa com vista às necessidades particulares do seu titular, do pessoal ou, em geral, a fins alheios à mesma.”*

Os conceitos de *“necessidades particulares (...) do pessoal”* e de *“fins alheios à atividade”* não se encontram legalmente definidos, tendo sido delimitados pela jurisprudência do TJUE, devendo entender-se como tais os serviços que não se enquadrem no âmbito do exercício da actividade económica dos sujeitos passivos, designadamente os que não contribuam directa ou indirectamente para as operações da empresa ou que possam ser desviados para fins privados, o que, não se verificando o serviço de transporte contratado contribui de forma clara e inequívoca para as operações da empresa.

Tal como o TJUE concluiu em 16 de Novembro de 1997 no Caso *Filibeck*<sup>33</sup>, *“em circunstâncias especiais, as exigências da empresa podem aconselhar que a entidade patronal assegure ela própria o transporte dos assalariados entre o seu domicílio e o local de trabalho, a título gratuito e sem nexos concretos com a prestação de trabalho ou salário, não efetuando uma prestação de serviços a título oneroso.”*

Acrescenta o TJUE que *“o transporte gratuito de assalariados, assegurado pela entidade patronal entre o respetivo domicílio e o /oça/ de trabalho, com um veículo da empresa, satisfaz em princípio o uso privado dos assalariados e serve, por*

---

<sup>33</sup> Proc. C-258/95.

*consequente, fins estranhos à empresa. Todavia, esta disposição não se aplica quando as exigências da empresa, atentas certas circunstâncias particulares, tais como a dificuldade de recorrer a outros meios de transporte convenientes e as mudanças de focal de trabalho, aconselham que o transporte dos assalariadas seja assegurado pela entidade patronal, não sendo esta prestação, nestas condições, efetuada para fins estranhos à empresa"*

O TJUE considera ainda neste Acórdão que "*quanto ao facto de as prestações de transporte serem fornecidas em conformidade com uma convenção coletiva (...) constitui um indício de que o transporte é assegurado para fins que não são estranhos à empresa.*"

O TJUE acolhe o mesmo entendimento independentemente de o transporte ser feito em veículos da empresa ou dos seus assalariados.

Termos de acordo com os quais se conclui que o transporte que uma empresa assegura aos seus trabalhadores não tem, obviamente, fins alheios à sua actividade, não se podendo qualificar como uma prestação de serviços a título oneroso, nos termos da alínea b) do n.º 2 do artigo 4.º do CIVA, entendimento este que, neste aspecto particular, tem sido correctamente acolhido pela AT, nomeadamente na Informação vinculativa exarada no Processo n.º 21206, por Despacho de 16 de Setembro de 2021, do Subdirector-Geral da Área de Gestão Tributária – IVA.

## **6.1 REGRAS DO EXERCÍCIO DO DIREITO À DEDUÇÃO DO IVA**

### **6.1 Regras gerais do Direito da UE – O princípio geral do direito à dedução das despesas de carácter profissional**

O critério determinante para a dedutibilidade do IVA pago a montante é o da utilização dos bens ou dos serviços para a realização de operações tributáveis. Com efeito, decorre dos artigos 168.º e 169.º da Directiva IVA que o sujeito passivo apenas pode deduzir o

imposto suportado na medida em que os bens e serviços sejam utilizados para efeitos das próprias operações tributadas ou isentas que concedam tal direito. Por sua vez, o imposto suportado em *inputs* destinados à realização de operações não sujeitas não é susceptível de vir a ser deduzido, salvaguardando-se, contudo, as operações localizadas no estrangeiro (não sujeitas no território nacional), mas que seriam tributáveis concedendo direito a dedução se localizadas no território nacional.

Para efeitos de acesso ao direito à dedução, é necessário que, por um lado, se esteja perante um “sujeito passivo” na acepção da Directiva IVA e, por outro, que os bens e serviços em questão tenham sido utilizados para os fins das operações tributáveis. O direito à dedução não pode ser limitado e pode ser exercido imediatamente em relação à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efectuadas a montante. Em conformidade com o artigo 167.º da Directiva IVA, o direito à dedução surge desde que a entrega de bens ou a prestação de serviços seja efectuada.

De acordo com o disposto no artigo 168.º da Directiva IVA, consagra-se o princípio geral da liquidação e dedução do IVA suportado pelos sujeitos passivos em relação aos bens que lhe tenham sido ou venham a ser entregues e aos serviços que lhe tenham sido ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo, desde que tais bens e serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas.

Em suma, é possível concluir que as regras sobre a dedução devem garantir que os consumos intermédios não são onerados, na medida em que se destinam à realização de prestações tributáveis. Assim, todo o valor acrescentado gerado é tributado uma só vez, no momento da entrega ao consumidor<sup>34</sup>.

O legislador comunitário estabeleceu uma distinção fundamental entre as despesas que têm carácter estritamente profissional e aquelas que não têm ligação com a actividade profissional do sujeito passivo, excluindo expressamente as despesas sumptuárias, com diversões ou de representação, do direito à dedução do IVA.

Apenas as despesas que não tenham carácter profissional serão excluídas do direito à dedução, por outro lado, as despesas essenciais para a actividade do sujeito passivo são enquadradas no regime geral do exercício do direito à dedução do imposto suportado.

## 6.2 Regras gerais nacionais

---

<sup>34</sup> Tal como se salienta no Acórdão de 6 de Julho de 1995, Caso *BP Soupergaz*, Proc.C-62/93, n.º 16.

Como não poderia deixar de ser, à semelhança da Directiva IVA, o CIVA determina, como regra geral, a dedutibilidade do imposto devido ou pago pelo sujeito passivo nas aquisições de bens e serviços feitas a outros sujeitos passivos. Por outro lado, o legislador nacional vem determinar algumas situações de exclusão do direito à dedução em função do tipo de despesas em causa.

Em conformidade com o estatuído na Directiva IVA, as regras do exercício do direito à dedução do imposto contemplam uma série de requisitos para o efeito, uns mais ligados ao tipo de despesas, outros ao sujeito passivo em apreço, pelo que poderemos distinguir entre requisitos objectivos e subjectivos do exercício do direito à dedução.

### **6.3 As exclusões do direito à dedução do IVA suportado no Direito da UE**

O artigo 176.º da Directiva IVA prevê que “*O Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, determina quais as despesas que não conferem direito à dedução do IVA. Em qualquer caso, são excluídas do direito à dedução as despesas que não tenham carácter estritamente profissional, tais como despesas sumptuárias, recreativas ou de representação. Até à entrada em vigor das disposições referidas no primeiro parágrafo, os Estados-Membros podem manter todas as exclusões previstas na 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.*”

Isto é, tal como o artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva que o precedeu, o artigo 176.º, segundo parágrafo, da Directiva IVA contém uma cláusula de *standstill* que prevê, nomeadamente, para os Estados que aderem à União, a manutenção das exclusões nacionais ao direito à dedução do IVA, que eram aplicáveis antes da data da respectiva adesão, até que o Conselho adopte as disposições previstas no primeiro parágrafo desse artigo 176.º, o que, até à data, o Conselho ainda não fez<sup>35</sup>.

Na exposição de motivos que acompanha a proposta da Sexta Directiva do Conselho, a Comissão observa que algumas despesas, mesmo quando estejam ligadas ao funcionamento normal da empresa, destinam-se igualmente a satisfazer necessidades

---

<sup>35</sup> Acórdão de 2 de Maio de 2019, Caso *Grupa Lotos*, Proc. C-225/18, n.º 30 e jurisprudência referida.

privadas. Por esse facto, a discriminação entre a parte “privada” e a parte “profissional” das despesas em questão não pode ser objecto de um verdadeiro controlo.

Por este motivo, a proposta respeitante ao artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva, determinava, designadamente, que o direito à dedução do IVA era excluído no tocante às despesas relativas a veículos de turismo, despesas de alojamento, de refeição, de alimentação, de bebidas, de transporte de pessoas e de transporte com vista a diversão consideradas despesas de representação, bem como as despesas com diversões e as despesas sumptuárias.

Em 25 de Janeiro de 1983, a Comissão apresentou ao Conselho a proposta de Décima Segunda Directiva relativa à harmonização das legislações dos Estados membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: despesas que não conferem direito a dedução do imposto sobre o volume de negócios<sup>36</sup>, que foi alterada por outra proposta apresentada pela Comissão ao Conselho em 20 de Fevereiro de 1984<sup>37</sup>. Esta proposta não foi aprovada pelo Conselho. Na referida proposta de Décima Segunda Directiva, a Comissão começava por constatar que as exclusões do direito à dedução eram muito díspares nos diversos Estados membros, respeitando, sobretudo, a despesas de representação e de recepção e à aquisição e utilização de veículos de turismo.

Conforme referia, estas exclusões fundamentavam-se, basicamente, na dificuldade de distinção entre utilização para fins privados e para a actividade económica dos sujeitos passivos, tendo por objectivo evitar ou limitar a fraude fiscal. Isto é, tais exclusões representam uma norma anti abuso para efeitos deste imposto.

A 17 de Junho de 1998, a Comissão apresentou ao Conselho uma nova proposta de Directiva sobre o regime do direito à dedução do IVA<sup>38</sup>.

Nos seus considerandos, salienta-se em especial 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;

---

<sup>36</sup> COM 183J 870 final, JO C 37, de 10.02.1983, p. 8.

<sup>37</sup> COM 184J 84 final, JO C 56, de 29.02.1984, p. 7.

<sup>38</sup> COM/98/0377 final, JO C 219, de 15.07.1998, p. 0016.

*(...) para ter em conta as diversas possibilidades de utilização profissional e as diversas dificuldades de fiscalização, devem ser criados regimes específicos para as categorias de despesas supramencionadas e que, pelo contrário, as regras normais de dedução são aplicáveis a todas as despesas para as quais a presente directiva não prevê regras específicas;”*

Estas propostas não foram, até à data, aceites, pelo que, tal como referimos, o n.º 6 do artigo 17.º da Sexta Directiva se limitou a prever que o Conselho regulará a questão num prazo de quatro anos e que, a título transitório, as exclusões nacionais serão mantidas através da aplicação da cláusula de *standstill*. Ou seja, uma possibilidade que foi concedida temporariamente aos Estados membros numa área tão fulcral quanto a do exercício do direito à dedução do imposto, tem-se eternizado no tempo deixando que surjam inúmeros conflitos que põem seriamente em causa a aplicação do princípio da neutralidade, razão de ser deste imposto. Porém uma coisa é clara: estamos perante normas anti abuso que só visam despesas de representação para os efeitos que por ora nos ocupam, com “*possibilidades de utilização profissional e as diversas dificuldades de fiscalização*”, pelo que, “*as regras normais de dedução são aplicáveis a todas as despesas para as quais a presente directiva não prevê regras específicas*”, precisamente o que se constata na situação em apreço.

Como iremos verificar, o disposto no nosso artigo 21.º do CIVA baseia-se na aludida regra vinda de enunciar, sendo que, pelos motivos expostos, estamos perante uma zona dita de harmonização intermédia do imposto, uma vez que, paradoxalmente, não estamos perante normas fortemente harmonizadas.

#### **6.4 As exclusões do direito à dedução do IVA suportado no Direito interno**

As exclusões do direito à dedução do IVA suportado estão entre nós consagradas no artigo 21.º do CIVA. Da análise das regras do CIVA relativamente às exclusões do exercício do direito à dedução conclui-se, em geral, que:

- i) Não põem em causa o facto de as despesas em causa, à excepção das de divertimento e de luxo, poderem ser consideradas estritamente profissionais, dado serem factores condicionantes do exercício das próprias operações

tributáveis;

ii) Todavia, o CIVA determina que o IVA suportado em tais despesas não poderá ser total ou parcialmente deduzido pelo sujeito passivo, excepto em situações muito restritas. Com efeito, o n.º 1 do respectivo artigo 21.º não faz qualquer tipo de distinção entre despesas efectuadas para fins profissionais ou não, tratando de forma idêntica situações distintas;

iii) A Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro, veio, pela primeira vez, contemplar a possibilidade de exercício à dedução parcial no tocante às despesas relativas a congressos, feiras e exposições, bebidas, tabacos e despesas de recepção, incluindo as relativas ao acolhimento de pessoas estranhas à empresa e as despesas relativas ao arrendamento de imóveis ou parte de imóveis e seu equipamento assim como as despesas de alojamento, alimentação e restauração, permanecendo, contudo, a situações de indedutibilidade do IVA;

iv) A limitação do direito do sujeito passivo à dedução do IVA no tocante às despesas em causa, é apenas justificada pela Administração Fiscal nacional pela dificuldade em controlar de forma precisa a repartição entre a parte profissional e a parte privada das despesas relativas a este tipo de bens e pelos riscos de fraude ou de abuso que daqui decorrem;

v) De acordo com a legislação nacional, não é sequer permitido aos sujeitos passivos fazer prova de que tais despesas são efectuadas para fins profissionais, parecendo assim acolher-se uma presunção inilidível.

Para os efeitos que por ora nos ocupam, o artigo 21.º do CIVA determina o seguinte:

**“Artigo 21.º**

***Exclusões do direito à dedução***

*1 - Exclui-se, todavia, do direito à dedução o imposto contido nas seguintes despesas:*

*a) (...)*

*b) (...)*

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

*d) (...)*

*e) (...)*

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

*a) (...)*

*b) (...)*

*c) Despesas mencionadas nas alíneas a) a d) do número anterior, quando efectuadas por um sujeito passivo do imposto agindo em nome próprio mas por conta de um terceiro, desde que a este sejam debitadas com vista a obter o respectivo reembolso;*

*d) Despesas mencionadas nas alíneas c) e d), com excepção de tabacos, ambas do número anterior, efectuadas para as necessidades directas dos participantes, relativas à organização de congressos, feiras, exposições, seminários, conferências e similares, quando resultem de contratos celebrados directamente com o prestador de serviços ou através de entidades legalmente habilitadas para o efeito e comprovadamente contribuam para a realização de operações tributáveis, cujo imposto é dedutível na proporção de 50 %;*

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

*(...).”*

Isto é, as despesas de representação, considerando-se como tais, nomeadamente, as despesas suportadas com recepções, refeições e viagens, em sede de IVA, fazem parte do rol das despesas não passíveis de dedução, ou relativamente às quais apenas se permite uma dedução parcial de imposto. Mas, importa em especial salientar que para efeitos de aplicação desta limitação é necessário que, em simultâneo: (i) Se esteja perante uma despesa de representação, e (ii) Tal despesa de representação, pela sua natureza, seja passível de ser facilmente desviada para consumos privados, facto que justifica, precisamente, a sua exclusão da regra geral da dedução do IVA suportado. Fora destas situações, como se verifica no caso em apreço, devem ser aplicadas as regras gerais do

exercício do direito à dedução do IVA suportado. Esta é, como acabámos de analisar, a interpretação que resulta claramente das notas explicativas dos actos comunitários em causa vindos de referir, bem como da jurisprudência emanada do TJUE neste contexto, como de seguida iremos cuidar.

Ora, na situação concreta o entendimento que tem generalizadamente vindo a ser perfilhado pela AT, ao cortar o direito à dedução do IVA suportado nas despesas de transporte de trabalhadores, conduz-nos a uma situação particularmente penalizadora, incorrendo o contribuinte num encargo indevido, violador do princípio da neutralidade, sendo que há situações em que estamos perante despesas em que é público e notório e devidamente comprovado que estão directa e exclusivamente relacionadas com a actividade empresarial, sendo imprescindíveis à realização da sua actividade económica.

## 6.5 A jurisprudência do TJUE

O Tribunal dá uma grande importância ao carácter total e imediato da dedução do IVA, interpretando este aspecto de uma forma ampla.

É reconhecido de forma unânime pela jurisprudência do TJUE que o mecanismo do direito à dedução é um elemento essencial do funcionamento do IVA tal como foi desenhado nas Directivas IVA, assumindo um papel fundamental de garantia da neutralidade do imposto e da igualdade de tratamento fiscal<sup>39</sup>.

Como se salienta no Caso *BP Soupergaz*<sup>40</sup>, o chamado método substractivo indirecto, das facturas, do crédito de imposto ou sistema dos pagamentos fraccionados, é o mecanismo essencial de funcionamento deste tipo de imposto - “[a] este respeito, o direito à dedução previsto nos artigos 17. e seguintes da Sexta Directiva, que faz parte integrante do mecanismo do imposto sobre o valor acrescentado, não pode, em princípio, ser limitado e exerce-se imediatamente em relação à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efectuadas a montante, tem incidência no nível do encargo fiscal e deve aplicar-se similarmente em todos os Estados-Membros, de modo que só são permitidas derrogações nos casos expressamente previstos pela directiva.”

---

<sup>39</sup> Neste sentido veja-se Clotilde Celorico Palma, “IVA – Algumas notas sobre os limites das exclusões do direito à dedução”, *Fisco* n.ºs 115/116, Set. 2004. *Vide*, designadamente, Acórdãos de 8 de Junho de 2000, Caso *Midland Bank*, Proc. C-98/98, n.º 29, de 27 de Novembro de 2003, Caso *Zita Modes*, Proc. C-497/01, n.º 37, e de 12 de Janeiro de 2006, Caso *Optigen e o.*, Proc. apensos C-354/03, C-355/03 e C-484/0, n.º 54.  
<sup>40</sup> Acórdão de 6 de Julho de 1995, Caso *BP Soupergaz*, Proc. C-62/93, já cit., n.º 16.

Isto é, de acordo com o TJUE, o direito à dedução previsto nos artigos 167.º ss. da Directiva IVA é parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. Esse direito exerce-se imediatamente em relação à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efectuadas a montante<sup>41</sup>.

No que respeita à aludida configuração do direito à dedução como característica fundamental do sistema comum, garantindo a neutralidade do imposto, conforme se reconhece no Caso *Rompelman*<sup>42</sup> e no Caso *Comissão/França*<sup>43</sup>, “[a]s características do imposto sobre o valor acrescentado... permitem inferir que o regime das deduções visa libertar inteiramente o empresário do ónus do IVA, devido ou pago, no âmbito de todas as suas actividades económicas. O sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado garante, por conseguinte, a perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as actividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas actividades, na condição de as referidas actividades estarem, elas próprias, sujeitas ao IVA.”<sup>44</sup>

Neste contexto, facilmente se compreende que as exclusões ao direito à dedução sejam de interpretação restrita, conforme se salienta no Caso *Metropol*<sup>45</sup>. E igualmente se compreende que o Tribunal se preocupe em garantir o carácter total e imediato do direito à dedução, interpretando este aspecto de uma forma ampla.

Assim, no referido Caso *Comissão/França*, salienta-se que “...na ausência de uma disposição que permita aos Estados-Membros limitarem o direito à dedução conferido aos sujeitos passivos, este direito deve ser exercido imediatamente em relação à totalidade do imposto que onerou as operações efectuadas a montante.”<sup>46</sup>

De acordo com o Tribunal, o conceito de bens e serviços utilizados para os fins das operações tributáveis deverá abranger todas as operações que condicionam o exercício da actividade do sujeito passivo, tais como os actos preparatórios, o marketing, as acções promocionais, etc., que se reflectem nos custos e permitem que a empresa se mantenha em posição concorrencial no mercado. Neste contexto, no Caso *Intiem*<sup>47</sup> o TJUE precisou

---

<sup>41</sup> Vide, nomeadamente, Acórdãos de 6 de Julho de 1995, Caso *BP Soupergaz*, já cit., n.º 18, e de 21 de Março de 2000, Caso *Gabalfrija e o.*, Proc.s C-110/98 a C-147/98, n.º 43.

<sup>42</sup> Acórdão de 14 de Fevereiro de 1985, Caso *Rompelman*, já cit.

<sup>43</sup> Acórdão de 21 de Setembro de 1988, Proc. 50/87, já cit., n.º 15.

<sup>44</sup> Sobre o princípio da neutralidade, vide ainda, designadamente, os Acórdãos de 29 de Fevereiro de 1996, Caso *Inzo*, Proc. C-110/94, e de 15 de Janeiro de 1998, Caso *Ghent Coal*, Proc. C-37/95.

<sup>45</sup> Acórdão de 8 de Janeiro de 2002, Caso *Metropol*, Proc. C-409/99.

<sup>46</sup> Acórdão de 21 de Setembro de 1988, já cit., n.º 16. Vide, nomeadamente, Acórdãos de 22 de Fevereiro de 2001, Caso *Abbey National*, Proc. C-408/98, n.º 24.

<sup>47</sup> Acórdão de 8 de Março de 1988, Caso *Intiem*, Proc. C-165/86, n.º 14.

que o mecanismo da dedução do IVA regulado pela Sexta Diretiva “*deve ser aplicado de tal forma que o seu âmbito de aplicação corresponda, na medida do possível, ao âmbito das actividades profissionais do sujeito passivo.*”

Veja-se ainda, nomeadamente, o Caso *Lennartz*<sup>48</sup>, em conformidade com o qual se conclui que a utilização imediata dos bens para os fins das operações tributáveis não é um requisito para a aplicação das regras do direito à dedução e o Caso *Rompelman*, nos termos do qual se determina que o direito à dedução deve ser concedido relativamente a despesas de investimento realizadas antes de se saber se iriam ser exercidas operações tributáveis (no caso concreto tratava-se de um estudo sobre a rentabilidade).

Por outro lado, de acordo com o entendimento do TJUE, o direito à dedução uma vez adquirido subsiste mesmo que a actividade económica projectada não dê origem a operações tributáveis ou o sujeito passivo, por motivos alheios à sua vontade, não tenha podido utilizar os bens ou serviços que deram origem à dedução no âmbito de operações tributáveis<sup>49</sup>.

Importa neste contexto em particular sublinhar que é jurisprudência constante do Tribunal de Justiça da União Europeia que, sendo o direito à dedução um elemento fundamental do regime de IVA, só é possível limitar este direito nos casos expressamente previstos pela Directiva IVA e, ainda assim, com respeito pelos princípios da proporcionalidade e da igualdade, não se podendo esvaziar o sistema comum do IVA do seu conteúdo.

Com efeito, só são permitidas derrogações à regra fundamental do direito à dedução integral do IVA nos casos expressamente previstos pela Directiva, conforme o TJUE salientou, nomeadamente, nos Casos *Ampafrance* e *Sanofi*<sup>50</sup> e na jurisprudência aí citada<sup>51</sup>.

Como faz notar o TJUE, “27. *Em terceiro lugar, a competência residual dos Estados-Membros para manter as exclusões nacionais ao direito à dedução do IVA, em aplicação do artigo 176.º, segundo parágrafo, da Directiva IVA, não é, porém, absoluta. Foi neste sentido que o Tribunal de Justiça declarou que a cláusula de standstill não visa permitir a um novo Estado-Membro alterar a sua legislação interna por ocasião da sua adesão à União, cujo efeito consista em*

---

<sup>48</sup> Acórdão de 11 de Julho de 1991, Caso *Lennartz*, Proc. C-97/90.

<sup>49</sup> Veja-se a este propósito, nomeadamente, os Acórdãos de 29 de Fevereiro de 1986, Caso *Inzo*, já cit., e de 15 de Janeiro de 1989, Caso *Ghent Coal Terminal*, já cit.

<sup>50</sup> Acórdão de 19 de Setembro de 2000, Caso *Ampafrance*, Proc. C-177/99 e Caso *Sanofi*, Proc. C-181/99, Procs. apensos, n.º34.

<sup>51</sup> Designadamente, Caso *BP Soupergaz*, já referido, n.º18.

*alargar o âmbito das exclusões existentes, num sentido que afaste essa legislação dos objetivos da Diretiva IVA, o que seria contrário ao próprio espírito dessa cláusula (Acórdão de 2 de maio de 2019, Grupa Lotos, C-225/18, EU:C:2019:349, n.º 31 e jurisprudência referida).*

28. *A situação já será diferente, como também declarou o Tribunal de Justiça no que respeita à interpretação do artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, quando, depois da entrada em vigor da referida diretiva, a regulamentação de um Estado-Membro reduza o âmbito das exclusões existentes, aproximando-se dessa forma do objetivo desta diretiva. Nessa situação, o Tribunal de Justiça admitiu que essa regulamentação está coberta pela derrogação prevista no artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva (v., neste sentido, nomeadamente, Acórdãos de 14 de junho de 2001, Comissão/França, C-345/99, EU:C:2001:334, n.º 22, e de 15 de abril de 2010, X Holding e Oracle Nederland, C-538/08 e C-33/09, EU:C:2010:192, n.º 67).”<sup>52</sup>*

Em conformidade com a jurisprudência que o TJUE consagrou às medidas fiscais relativas a prevenir e a lutar contra a fraude, o princípio da proporcionalidade exige que o sujeito passivo possa, nomeadamente, demonstrar a inexistência de fraude ou de abuso. Tal como se reconhece, só dificilmente se pode sustentar que o princípio da proporcionalidade não oferece esta protecção ao contribuinte em relação a medidas destinadas, essencialmente, a facilitar a tarefa da administração. Esta possibilidade evita, com efeito, a perda para o sujeito passivo do direito à “dedução” e contribui igualmente para manter a neutralidade do imposto.

Cite-se, a este propósito, o Caso *Ampafrance*, particularmente significativo na situação em causa, de acordo com o qual “60. *Por outro lado, há que recordar que, para que um acto comunitário relativo ao sistema do IVA esteja em conformidade com o princípio da proporcionalidade, as disposições que ele contém devem ser necessárias para a realização do objectivo específico que ele prossegue e afectar o menos possível os objectivos e os princípios da Sexta Directiva.*

61. *Ora, uma medida que consiste em excluir, por princípio, todas as despesas de alojamento, de recepção, de restaurante e de espectáculos do direito à dedução do IVA, que constitui um princípio fundamental do sistema do IVA posto em prática pela Sexta Directiva, quando meios adequados, menos atentatórios deste princípio do que a exclusão do direito à dedução em relação a certas despesas, são possíveis ou existem já*

---

<sup>52</sup> Despacho fundamentado do TJUE de 26 de Fevereiro de 2020, Proc. C-630/19.

*na ordem jurídica nacional, não se mostra ser necessária para lutar contra a fraude e a evasão fiscais.*

*62. Sem que caiba ao Tribunal de Justiça pronunciar-se sobre a adequação de outros meios para lutar contra a fraude e a evasão fiscais que poderiam ser encarados, entre os quais a limitação prefixada do montante das deduções autorizadas ou um controlo decalcado do operado no âmbito do imposto sobre o rendimento ou do imposto sobre as sociedades, há que precisar que, no estado actual do direito comunitário, uma legislação nacional 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 que 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.”<sup>53</sup>*

*Igualmente neste Caso Ampafrance foi decidido que "quanto ao argumento de que a exclusão do direito à dedução se justifica pela impossibilidade de controlar eficazmente a natureza profissional ou não das despesas(...) e que prossegue, portanto, um objetivo de lutar contra a fraude(...) é conveniente salientar que se pode mostrar difícil operar uma discriminação entre a parte privada e a parte profissional de despesas como despesas de alojamento, de restaurante, de recepção e de espetáculos (...).*

*Todavia, este risco não existe quando resulta de dados objetivos que as despesas tenham sido efetuadas para fins estritamente profissionais."*

*Acrescenta ainda o TJUE na mesma decisão que "(...) a aplicação do sistema de exclusão do direito à dedução(...) pode levar à proibição de dedução do IVA que onera despesas profissionais das empresas e, portanto, a sujeitar ao IVA certas formas de consumo intermédio, o que é contrário ao princípio do direito à dedução do IVA que garante a neutralidade deste imposto."*

Como o TJUE salientou, na ausência de circunstâncias fraudulentas ou abusivas e sob reserva de eventuais regularizações em conformidade com as condições previstas na Directiva IVA, o direito à dedução, uma vez constituído, permanece adquirido<sup>54</sup>. As medidas que os Estados membros têm a faculdade de adoptar, ao abrigo do artigo 273.º da Directiva IVA, para assegurar a cobrança exacta do imposto e evitar a fraude, não

---

<sup>53</sup> Acórdão de 6 de Julho de 1995, Caso *BP Soupergaz*, já cit.

<sup>54</sup> V., neste sentido, Acórdãos de 8 de Junho de 2000, Caso *Breitsohl*, Proc. C-400/98, n.º 41, e de 21 de Fevereiro de 2006, Caso *Halifax e o.*, Proc. C-255/02, n.º 84.

devem, contudo, ir além do que é necessário para atingir tais objectivos e não devem pôr em causa a neutralidade do IVA<sup>55</sup>.

Sendo acto claro que o direito à dedução do IVA deve ser interpretado de forma lata e concedido desde logo, conclui-se, com o TJUE, que as Administrações Tributárias dos Estados membros deverão agir em conformidade com tal interpretação. Desde logo, afigura-se-nos que, neste ponto, o legislador nacional foi para além das regras comunitárias, criando situações susceptíveis de violar a neutralidade do imposto<sup>56</sup>, contudo, importa aferir *ab intio* se estamos no caso concreto perante despesas de representação nem de despesas facilmente desviáveis para consumos estranhos à actividade económica da empresa, não se verificando então os requisitos cumulativos de aplicação da exclusão do direito à dedução previstos na alínea c) do n.º1 do artigo 21.º do CIVA.

Importa ainda salientar que, no tocante aos direitos concedidos aos particulares nesta matéria, em conformidade com o decidido no Caso *BP Soupergaz*, “33. *Para responder a esta questão, importa remeter para a jurisprudência constante do Tribunal de Justiça relativa à invocabilidade das disposições da Sexta Directiva (v., nomeadamente, os acórdãos de 19 de Janeiro de 1982, Becker, 8/81, Recueil, p. 53; e de 20 de Outubro de 1993, Balocchi, C-10/92, Colect., p. I-5105).*

34. *Resulta dessa jurisprudência que, apesar da margem de manobra relativamente importante dos Estados-Membros para a execução de determinadas disposições da Sexta Directiva, os particulares podem utilmente invocar perante o tribunal nacional as disposições da directiva que forem suficientemente claras, precisas e incondicionais (acórdão Balocchi, n. 34).*

35. *Ora, as disposições do artigo 11., partes A), n. 1, e B), n. os 1 e 2, e do artigo 17., n. os 1 e 2, indicam, com precisão, as modalidades de determinação da matéria colectável e, respectivamente, as condições de aquisição e o âmbito do direito à dedução. Não deixam aos Estados-Membros nenhuma margem de apreciação quanto à sua aplicação. Deste modo, preenchem os critérios referidos e conferem, por isso, aos particulares direitos que estes podem invocar perante o juiz nacional para se oporem a uma regulamentação nacional incompatível com elas”.*

---

<sup>55</sup> V. Acórdão de 2 de Outubro de 2010, Caso *Nidera*, Proc. C-385/09, n.º 49.

<sup>56</sup> Tal como nota a autora in “IVA – Algumas notas sobre os limites das exclusões do direito à dedução”, op. cit..

## 6.6 A jurisprudência nacional

Note-se que igualmente a jurisprudência nacional se tem pautado pelos mesmos princípios que acabámos de citar quanto ao carácter abrangente do direito à dedução. Neste sentido veja-se, designadamente, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 8 de Julho de 2009<sup>57</sup>, no qual se salienta que “[o] direito à dedução do imposto suportado a montante, constitui característica fundamental do sistema comum do IVA, essencial para garantia da neutralidade do imposto e “peça-chave” do seu funcionamento.”<sup>58</sup>

Importa em especial salientar o Acórdão do STA de 21 de Junho de 2000, exarado no Proc. 24252, em que esteve em apreciação uma situação na qual, não obstante se tratar de transporte de trabalhadores de e para o local de trabalho fornecido gratuitamente pela empresa, não resultou provado que o mesmo fosse imprescindível para efeitos da sua laboração, não resultando provado que o local de trabalho se situasse em local de difícil acesso desprovido de meios de transporte público. É neste específico contexto que o STA conclui não estarmos perante despesas afectas a fins da empresa pelo que não seriam dedutíveis. Tal como se ressalta na referida decisão, “No que concerne ao IVA suportado por força da aquisição de serviços de transporte dos trabalhadores da recorrida trata-se, de acordo com o probatório, de transporte que ela põe à disposição deles, entre as respectivas residências e as suas instalações, através de uma transportadora a quem adquire o serviço, sem que cobre dos trabalhadores que o utilizam qualquer contraprestação por esse transporte.

Por outro lado, não vem provado, nem alegado foi, que a localização das instalações da recorrida seja em local de acesso difícil, designadamente, não servido por meios de transporte público, de tal modo que ela se veja na necessidade, para assegurar a força de trabalho de que carece, de proporcionar o transporte aos seus prestadores; ou que se verifique qualquer outro circunstancialismo especial que imponha que assegure o mesmo transporte.

---

<sup>57</sup> Proc. 0199/09.

<sup>58</sup> Cfr., entre nós, Clotilde Celorico Palma, “IVA – Algumas notas...”, op. cit., pp. 139-161.

*Se assim fosse, outra seria, eventualmente, a solução, pois poderia concluir-se que a recorrida suportara o IVA para satisfazer necessidades próprias, podendo, deste modo, deduzi-lo.*

*Porém, a recorrida arca com o custo do transporte dos seus trabalhadores, entre respectivas residências e as suas instalações, só porque entende dever fazê-lo, para satisfazer necessidades privadas deles, e não para prosseguir fins próprios da sua empresa.”*

Isto é, para o STA, na esteira do entendimento que sufragamos e único compatível com as regras e princípios que norteiam o IVA a nível europeu e interno, despesas de transporte de trabalhadores de e para o local de trabalho, desde que comprovadamente directamente relacionadas com os fins da empresa, não desviáveis para consumos privados, são, naturalmente, dedutíveis, não se encontrando abrangidas pela limitação constante entre nós da alínea c) do n.º1 do artigo 21.º do CIVA.

Existem diversos processos no Tribunal Arbitral que funciona junto do CAAD em que foram analisadas situações de exclusão do direito à dedução do IVA em conformidade com o disposto no artigo 21.º do CIVA, tendo dado inclusive origem a pedidos de reenvio. Tratam-se, invariavelmente, de casos em que estão em causa despesas com *“possibilidades de utilização profissional e as diversas dificuldades de fiscalização”*, pelo que não poderão ser aplicáveis, *“as regras normais de dedução”*, muito embora o contribuinte demonstre que as despesas se relacionam com o exercício da actividade económica do sujeito passivo.

Normalmente nos casos julgados pelos Tribunais Arbitrais que funcionam no CAAD o sujeito passivo vem alegar que as presunções previstas no artigo 21.º do CIVA se reportam a regras relativas à incidência do imposto que devem ser consideradas ilidíveis, por força do disposto no artigo 73.º da Lei Geral Tributária que, como é sabido, estipula que *“As presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário.”*

A posição veiculada pela jurisprudência maioritária do Tribunal Arbitral no sentido do acolhimento das pretensões do contribuinte tem sido a de que, no âmbito daquela norma, e por força da aplicação de tal disposição, o contribuinte tem sempre a faculdade de ilidir a presunção e deduzir o imposto na integralidade, demonstrando que as despesas não constituem um consumo privado sendo realizadas no estrito âmbito da actividade da empresa como é o caso: a norma que exclui o direito à dedução do IVA prevista no artigo

21.º do CIVA constitui uma presunção ilidível passível de se afastar “casuisticamente” mediante prova em contrário.

A temática em questão já foi objecto de análise por diversas decisões arbitrais, entre as quais, a do Proc. n.º 238/2013-T de 4 de Abril de 2014, a 15 de Janeiro de 2015 no Proc. n.º 398/2014-T, a 16 de Janeiro de 2015 no Proc. 403/2014-T, a 22 de Setembro de 2017 no Proc. n.º 705/2016-T e a 18 de Abril de 2018 no Proc. n.º 375/2017-T.

Nomeadamente, no referido Processo n.º 403/2014-T, esteve em causa uma sociedade que tinha como objecto a “*Distribuição de [...], bem como a prestação de outros serviços acessórios ou complementares*”, que, para promover e publicitar a sua actividade, realizou determinados eventos.

A sociedade foi objecto de uma inspecção tributária, tendo resultado correcções ao IVA deduzido em despesas referentes a actividades promocionais, tendo a AT considerado que o IVA relativo às despesas com os eventos não poderia ter sido deduzido pela totalidade, mas em apenas 50%, em conformidade com o previsto no artigo 21.º, n.º2, alínea d), do CIVA.

A sociedade comprovou a realização dos eventos promocionais em causa, os quais foram alvo de projecção mediática (transmissão televisiva e menção em outros órgãos de comunicação social).

Em seu entendimento, o IVA suportado com a realização dos eventos promocionais está relacionado com a sua actividade económica, pelo que poderia ser deduzido na totalidade, tendo, como tal, procedido à dedução do imposto.

O Tribunal Arbitral veio salientar que, de acordo com a jurisprudência do TJUE, todos os bens e serviços adquiridos que tenham umnexo directo e imediato com a actividade económica da Requerente lhe deveriam conferir o exercício do direito à dedução do imposto suportado.

Termos em que o Tribunal Arbitral conclui que a limitação do exercício do direito à dedução do imposto suportado pela Requerente assenta numa presunção de que de as despesas previstas no artigo 21.º, n.ºs 1 e 2, do CIVA, não se encontram intrinsecamente relacionadas com a actividade da sociedade. Contudo, os eventos em análise foram efectivamente realizados para a divulgação e promoção da sua actividade, pelo que estão intrinsecamente ligados à continuação da actividade da Requerente, devendo esta presunção ser afastada neste caso.

Neste contexto, conclui que o IVA relativo aos eventos promocionais deverá ser dedutível na totalidade sem qualquer restrição, por aplicação do disposto no artigo 21.º, n.º1, alínea d), do CIVA, e no artigo 73.º da LGT.

Já no Processo n.º 425/2018-T, de 10 de Março de 2020, o Tribunal decidiu suspender a instância e formular a seguinte pergunta: *“A correta interpretação da alínea a) do artigo 168.º e do artigo 176.º da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, e dos princípios da neutralidade do IVA e da proporcionalidade, permitem que o legislador português, na alínea d) do n.º1 e na alínea d) do n.º2 do artigo 21.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro, limite em 50% o direito à dedução do IVA suportado com despesas de alimentação, ainda que o sujeito passivo comprove que a totalidade de tais despesas foi integralmente afecta ao exercício da sua atividade económica tributada?”*

Estavam em causa nos autos despesas de alimentação/serviços de *catering*, tendo a Requerente esclarecido que eram realizadas para cumprir com as necessidades alimentares dos participantes do produto promocional que comercializa junto de clientes internacionais. Tais serviços eram contratados a terceiros, de forma a que estes se integrassem na prestação de serviços de *handling*, e as facturas emitidas pela Requerente aos seus clientes reflectiam a prestação de um serviço único tendo como descritivo a indicação relativa a *“serviço de produção/filmagem do filme”*.

Vista a decisão tomada, ouvido o Advogado-Geral, decidiu o TJUE proferir o seu entendimento por meio de Despacho fundamentado de 26 de Fevereiro de 2020, no seguinte sentido *“31. No caso em apreço, importa precisar, antes de mais, 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 (JO 1985, L 302, p. 23), interpretado em conjugação com o anexo XXXVI do mesmo ato, a República Portuguesa, que aderiu às Comunidades Europeias em 1 de janeiro de 1986, pôde diferir até 1 de janeiro de 1989 a aplicação integral 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).*

*32. Em seguida, resulta dos autos de que dispõe o Tribunal de Justiça que, à data da adesão da República Portuguesa, o artigo 21.º do Código do IVA excluía do direito à respetiva dedução o imposto pago a montante que incidia sobre as despesas respeitantes à alimentação e que, na sequência de uma alteração do referido artigo, em 2005, o direito à dedução do IVA para este*

*tipo de despesas foi admitido, em certas condições, até ao limite de 50 %*

33. Afigura-se, assim, **sob** reserva de verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, que, na sequência da alteração do artigo 21.º do Código do IVA, despesas que estavam totalmente excluídas do direito à dedução do IVA passaram a conferir, em certas condições, um direito à dedução parcial deste imposto. Por conseguinte, essa alteração, que reduz o âmbito das despesas excluídas deste direito à data da adesão da República Portuguesa à União, está abrangida pela cláusula de standstill prevista no artigo 176.º, segundo parágrafo, da Diretiva IVA (v., por analogia, Acórdão de 14 de junho de 2001, Comissão/França, C-345/99, EU:C:2001:334, n.ºs 23 e 24).

34. Por último, importa ainda apreciar, em conformidade com a jurisprudência, se a legislação nacional em causa prevê de maneira suficientemente precisa a natureza e o objeto dos bens ou dos serviços para os quais fica excluído o direito à dedução do IVA, a fim de garantir que a faculdade concedida aos Estados-Membros não sirva para prever exclusões gerais a esse regime (Acórdão de 2 de maio de 2019, Grupa Lotos, C-225/18, EU:C:2019:349, n.º 40 e jurisprudência referida).<sup>59</sup>

Termos em que o TJUE conclui que, à semelhança do que declarou no Caso *Grupa Lotos*, no processo principal a categoria das despesas relativas à alimentação prevista no artigo 21.º, n.º 1, alínea d), e n.º 2, alínea d), do Código do IVA, parece estar definida de forma suficientemente precisa na perspectiva das exigências estabelecidas pela jurisprudência, salientando que “...importa recordar que a circunstância, mencionada pelo órgão jurisdicional de reenvio, de as despesas incorridas pelo sujeito passivo poderem ser exclusivamente afetas ao exercício das suas atividades profissionais não prejudica o alcance da cláusula de standstill prevista no artigo 176.º, segundo parágrafo, da Diretiva IVA.” (cfr. n.º 38 do Despacho).

Foi neste particular contexto que o TJUE veio que “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 a uma legislação nacional que, após a adesão do Estado-Membro *en causa* à União Europeia, reduz o âmbito das despesas excluídas do direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado, autorizando, em certas condições, uma dedução parcial do imposto sobre o valor acrescentado que incide sobre tais despesas, entre as quais, nomeadamente, as relativas à alimentação, ainda

---

<sup>59</sup> O negrito é nosso.

*que o sujeito passivo comprove que essas despesas foram integralmente afetadas ao exercício da sua atividade económica tributável.”*

No Processo n.º 207/2019-T, de 21 de Setembro de 2020, a Requerente alegava que lhe deveria ter sido atribuído o direito à dedução respeitante às despesas de alimentação, alojamento, transportes, combustível e portagens, dado considerar que as despesas são indispensáveis para o funcionamento da actividade da mesma. Estavam em causa despesas de representação dificilmente comprováveis para efeitos de utilização exclusivamente para fins empresariais:

- *“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 .”*

- *“ 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.”*

O Tribunal decidiu suscitar junto do TJUE as seguintes questões prejudiciais para os efeitos que por ora nos interessam:

*“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 que estabelecem a exclusão do direito à dedução de imposto respeitante a determinadas despesas, em situação em que tais regras tinham sido publicadas e inicialmente previstas para entrarem em vigor antes da adesão, mas foi diferida a sua entrada em vigor para a data em que ocorreu a adesão?”*

*5) O artigo 168.º, alínea a) da Directiva 2006/112 e o princípio da neutralidade devem ser interpretados no sentido de que se opõem a que na legislação interna de um Estado Membro sejam consagradas regras de exclusão do direito à dedução aplicáveis mesmo quando se faz prova de que os bens e serviços adquiridos foram utilizados para os fins das operações tributadas do sujeito passivo?*

*6) O artigo 176.º da Directiva 2006/112 e o princípio da proporcionalidade opõem-se a que as exclusões do direito à dedução nela não previstas, mas que podem ser mantidas*

*pelos Estados-Membros ao abrigo da sua 2.ª parte, sejam aplicáveis quando se faz prova de que as despesas respectivas têm natureza estritamente profissional e os bens e os serviços foram utilizados para os fins das operações tributadas do sujeito passivo?”*

O TJUE veio concluir decidir, em Despacho de 17 de Setembro de 2020 exarado no Processo C-837/19, que *“O artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Diretiva (...) bem como o artigo 168.º, alínea a), e o artigo 176.º da Diretiva 2006/112/CE (...), 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.”*

Com particular relevância, veja-se neste contexto o voto de vencido do árbitro Paulo Lourenço no Processo Arbitral 298/2020, de 30 de Abril de 2021.

Tal como esclarece, *“O anteprojecto do Código do IVA revela de forma clara que “a limitação do direito do sujeito passivo à dedução do IVA no tocante às despesas em causa, era apenas justificada pela Autoridade Tributária nacional pela dificuldade em controlar de forma precisa a repartição entre a parte profissional e a parte privada das despesas relativas a este tipo de bens e pelos riscos de fraude ou de abuso que daqui decorrem”.*

*Tanto assim é que o legislador, como acima se referiu, através da Lei nº 55-B/2004, de 31 de Dezembro, procedeu a uma alteração substancial do artigo 21.º do Código do IVA, no sentido de passar a permitir, a partir do dia 1 de Janeiro de 2005, a dedução parcial do imposto suportado nas despesas de transportes e viagens, incluindo as portagens, nas despesas de alojamento, alimentação e restauração, no caso de resultarem da organização e participação em congressos, feiras e exposições.*

*Apesar da jurisprudência nacional não ser abundante em matéria de exclusão do direito à dedução, o Acórdão do STA de 2 de Maio de 2007, sustenta que “uma construção, designada como casa do caseiro, que é utilizada pelos trabalhadores da recorrente para aí pernoitarem e confeccionarem as suas refeições, não sendo propriamente uma cantina ou um dormitório, não pode deixar de ser, para efeitos da previsão da alínea b) do nº 2*

*do artigo 21º do CIVA, pelo menos considerada um espaço similar, na medida em que, possuindo cozinha, quartos e casa de banho, é utilizada com essas funcionalidades”.*

*A legislação comunitária relevante respeitante ao IVA, prevista na Directiva IVA, não permite uma interpretação tão restritiva. Na verdade, de acordo com o disposto na alínea a) do artigo 168º da referida Diretiva, quando os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas, o sujeito passivo tem direito, no Estado-membro em que efetua essas operações, a deduzir do montante do imposto de que é devedor o IVA devido ou pago nesse Estado-membro em relação aos bens que lhe tenham sido ou venham a ser entregues e em relação aos serviços que lhe tenham sido ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo.*

*A análise do conteúdo da norma em apreço permite concluir que a dedução integral e imediata do imposto constitui a regra geral no que diz respeito às despesas que têm um carácter profissional ou empresarial.*

*A regra geral da dedução integral e imediata apenas pode ser afastada nos casos em que as despesas não tenham carácter estritamente profissional, como acontece com as despesas sumptuárias, recreativas ou de representação, bem como nos casos em que, por razões conjunturais, os Estados membros podem excluir parcial ou totalmente do regime das deduções alguns ou todos os bens de investimento ou outros bens (artigos 176º e 177º, ambos da Diretiva 2006/112/CE, de 28 de novembro).*

*(...)*

*Nem sequer é relevante sustentar que os Estados membros têm a possibilidade, até à aprovação de legislação comunitária que regule o mecanismo das deduções, de manter as exclusões do direito à dedução previstas na respetiva legislação nacional em 1 de janeiro de 1979 ou na data da adesão à União Europeia (artigo 176º, 2º parágrafo da Diretiva citada).*

*Ainda que se sustente, na esteira do acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 2 de maio de 2019 (Grupa Lotos, C-225/18), que o artigo 21º do Código do IVA resulta da possibilidade de manter as exclusões que já se encontravam previstas no sistema tributário nacional, a verdade é que isso tem que ser interpretado no sentido de que as exclusões do direito à dedução resultam do facto de, mesmo num contexto de atividade profissional ou empresarial, não ter sido possível ao sujeito passivo demonstrar, total ou parcialmente, a utilização profissional ou empresarial dos bens e serviços adquiridos. Assim sendo, não estará nunca excluído do direito à dedução o IVA contido em despesas*

*que tenham inequivocamente uma utilização profissional ou empresarial, cabendo ao sujeito passivo demonstrar tal finalidade.*

*Aliás, como anteriormente se referiu, este é o entendimento que resulta do anteprojeto do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, edição do Núcleo do IVA, da Direção Geral das Contribuições e Impostos, Imprensa Nacional-Casa da Moeda, 1984, pág. 225 e seguintes.*

*Na anotação ao artigo 21º do referido anteprojeto consta que ... "Sendo certo que toda a mecânica do IVA, destinada a evitar tributações cumulativas dos bens finais, assenta na dedução completa e imediata do imposto suportado nas aquisições, a própria diretiva permite que, em certos casos, possam existir algumas exceções a esse direito. Trata-se do imposto relativo a aquisições de determinados bens ou serviços cujo carácter os torna nada essenciais à atividade produtiva ou facilmente desviáveis para consumos particulares".*

*Tudo visto, pode então concluir-se que, ainda que a Diretiva permita a existência de exceções ao exercício do direito à dedução, o legislador português fez uso dessa possibilidade apenas em relação às despesas cuja utilização profissional ou empresarial não é possível demonstrar, pelo que o artigo 21º do Código do IVA não deve ser interpretado literalmente nem aplicado de forma automática, o que significa que deve ser concedida aos sujeitos passivos a possibilidade de demonstrarem que o IVA suportado nas despesas em causa têm uma afetação profissional ou empresarial, sob pena de, não o conseguindo fazer, ficar excluído, total ou parcialmente, o exercício do direito à dedução.*"<sup>60</sup>

Note-se ainda que no Acórdão do STA de 10 de Novembro de 1999, exarado no contexto do Proc. 20365, esteve em causa uma recepção a clientes. Mais concretamente, esteve em apreciação a realização de uma reunião de vendas tendo para o efeito o sujeito passivo recorrido aos serviços de uma empresa de publicidade e arrendado uma quinta com montagem de cenário para uma recepção, com jantares, animação musical, emissão de convites e produção de vídeos publicitários, tendo deduzido imposto relativamente a todos estes custos. É pois neste contexto, que o Tribunal esclarece não ser dedutível o IVA suportado com as despesas com o transporte do pessoal da empresa de e para as instalações fabris, com uma recepção a clientes da empresa destinados à promoção de

---

<sup>60</sup> O negrito é nosso.

produtos e na inclusão de dois produtos até aí autónomos numa unidade de venda única, de forma a poderem ser vendidos em conjunto sem aumento de preço.

## 6.7 Doutrina da AT

Vejamos neste contexto, nomeadamente a aludida recente Informação vinculativa relativa ao Processo n.º 21206, na qual esteve em causa uma situação em que, “...face à exígua existência de transportes públicos que servem as imediações da fábrica da Requerente e, por outro, aos horários dos turnos estabelecidos, sob pena de não conseguir garantir força de trabalho para todos os seus turnos, a Requerente refere que se viu na obrigação de garantir, pelos seus próprios meios, o transporte dos trabalhadores até ao local do trabalho, a partir de diversos pontos geográficos previamente determinados.

7. Para o efeito, contratou uma empresa de transporte rodoviário, que assegura o transporte diário dos seus trabalhadores de determinados locais pré-estabelecidos até à fábrica e o seu regresso no final de cada turno.”

Ora, embora a AT reconheça relativamente ao disposto no artigo 21.º do CIVA que, “...visa evitar a fraude e evasão fiscais resultantes da dedução de IVA incluído em despesas relacionadas com bens e serviços que, pela sua natureza e características, são suscetíveis de serem utilizados para fins alheios a uma atividade tributada.”, vem negar o exercício do direito à dedução do imposto suportado nas referidas despesas de transporte dos trabalhadores....

Conforme conclui a AT, “A compatibilidade desta norma com o direito comunitário não levanta dúvidas, tal como foi recordado na decisão arbitral proferida no processo n.º 878/2019 do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) “(...) e porque a jurisprudência do TJUE é suficientemente clara para dispensar a dúvida sobre a compatibilidade da redação do artigo 21.º do Código do IVA com o direito e princípios de direito comunitário (...)”.

Trmamos em que a AT acaba por referir que, “... em conclusão, embora na situação apresentada estejam em causa despesas de transporte as quais, conforme alega a Requerente, visam suprir necessidades específicas do sujeito passivo, face ao artigo 21.º, n.º 1, alínea c) do Código do IVA, o imposto suportado com essas despesas está excluído do direito à dedução.”

## 7. CONCLUSÕES

Como começámos por afirmar, nesta situação, como noutras, cada caso é um caso, pelo que interessa desde logo atender à realidade factual específica.

A alínea c) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, versa sobre a exclusão do direito à dedução do imposto contido nas *"Despesas de transportes e viagens de negócios do sujeito passivo do imposto e do seu pessoal, incluindo as portagens."*

Como vimos, resulta de todos os documentos e legislação europeia sobre a matéria que o disposto no referido normativo é aplicável apenas no caso de estarmos perante despesas de transporte e viagens incorridas/efectuadas em representação da empresa.

Ora, se estivermos perante uma realidade inequívoca e devidamente comprovada, de despesas que não são configuradas como despesas de representação e que são obrigatoriamente suportadas pela empresa para poder laborar, sendo de todo insusceptíveis de desvios para fins que lhe sejam estranhos, o IVA, em nosso entendimento, deverá ser dedutível.

Será o caso de empresas nas quais, atendendo à praticamente inexistência de transportes públicos que servem a zona onde ficam instaladas e à sua impraticável distância, bem como, nomeadamente, aos horários praticados, sob pena de não conseguirem laborar, se virem obrigadas a garantir, pelos seus próprios meios, o transporte dos trabalhadores até ao local do trabalho, contratando empresas de transporte rodoviário para assegurar o transporte diário dos seus trabalhadores de determinados locais pré-estabelecidos até ao local de trabalho e o seu regresso no final, não sendo tais despesas passíveis de ser afectas a qualquer outro fim estranho à empresa ou pessoal, que não seja o do transporte dos trabalhadores para as instalações da empresa para efeitos do exercício da sua actividade profissional.

Importa pois aferir casuisticamente se os serviços de transporte adquiridos são utilizados com intuito empresarial e configuram despesas indispensáveis à prossecução da actividade. Interessa igualmente desde logo aferir se o transporte assegurado não tem qualquer correlação com a remuneração dos trabalhadores, não existindo qualquer diferenciação a nível salarial entre um trabalhador que opte por usufruir deste benefício face a outro que se faça transportar pelos próprios meios.

Como vimos, de acordo com o previsto, por motivos óbvios, as limitações do direito à dedução previstas no Direito da UE seriam uma situação transitória, contudo, veio assumir laivos de “quase” definitiva, pondo em risco uma área tão sensível quanto a do exercício do direito à dedução e a garantia do respeito do princípio da neutralidade, dando azo a diversas situações complexas e duvidosas.

Entendemos que, para os efeitos que por ora nos prendem, para aplicação da exclusão do direito é necessário que, cumulativamente; (i) Estejamos perante uma despesa de representação e, (ii) A despesa seja susceptível de ser desviadas para fins alheios à actividade económica dos sujeitos passivos suscitando problemas de fiscalização.

Neste contexto, as despesas relacionadas com o transporte de colaboradores em autocarros para as instalações da empresa, poderá ser comparável à necessidade de transportar os mesmos dentro do próprio perímetro de tais instalações (devido à sua elevada área), realidade esta qual não é questionável do ponto de vista da dedução do imposto.

Negar o direito à dedução em situações como as descritas induziria a alterações ao modelo contratado com custos significativos para as empresas, precisamente o que se pretende evitar com o princípio da neutralidade.

Com efeito, caso as empresas adquirissem, pelos seus meios, um veículo pesado de passageiros, em conformidade com as regras previstas no CIVA não seriam confrontadas com qualquer limitação no seu direito de dedução do IVA incorrido na respectiva aquisição, manutenção ou reparação.

De facto, distintamente do que verifica relativamente às viaturas de turismo, não existe no artigo 21.º do CIVA qualquer restrição ao direito de dedução para este efeito.

Ora, não há qualquer motivo para que estas duas realidades - aquisição de viaturas de passageiros ou contratação do serviço de transporte a uma empresa rodoviária - sejam tratadas de forma distinta quando visam satisfazer a mesma carência/necessidade profissional dos sujeitos passivos. Estar-se-ia perante uma grosseira violação do princípio da neutralidade deste imposto que, como vimos, advoga que o imposto não deverá interferir nas decisões económicas dos sujeitos passivos distorcendo o mercado e induzindo a escolhas motivadas por desigualdades de tratamento.

A permissão de dedução do IVA incorrido com a aquisição de uma viatura de passageiros decorre precisamente do facto de o legislador entender que a mesma não é passível de desvio para o consumo privado. Nestes termos, não faz sentido limitar o direito à dedução do IVA incorrido com o aluguer de uma viatura de passageiros (autocarro), quando o IVA relativo à aquisição e manutenção da mesma apenas não será dedutível nos termos gerais do artigo 20.º do Código do IVA.

Em suma, não poderemos concordar com uma visão generalista da AT que exclua nestas situações o direito à dedução do IVA. Importa verificar caso a caso se poderá existir qualquer desvio para consumos privados, razão de ser da exclusão do direito à dedução de tais despesas no artigo 21.º do CIVA, qualquer situação de abuso, ou se está em causa a prática de um acto absolutamente transparente e respeitador das regras que regem o IVA a nível europeu e interno.

Termos em que se conclui que, em nosso entendimento as despesas em causa, desde que comprovadamente relacionadas directa, apenas e tão-somente, com o exercício da actividade económica do sujeito passivo, não sendo, inequivocamente, passíveis de afectação a fins estranhos à empresa, devem ser passíveis de dedução integral, sob pena de assistirmos a uma violação grosseira e intolerável do princípio da neutralidade do IVA.