

EXCLUSÕES, RESTRIÇÕES, LIMITAÇÕES E OUTRAS COMPLICAÇÕES EM MATÉRIA DE DIREITO A DEDUÇÃO NO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

MARIA ODETE OLIVEIRA

Professora da FDULP
Investigadora do I2J - Instituto de Investigação Jurídica da Universidade Lusófona do Porto
Doutora em Direito

JOÃO SEIXAS CAMBÃO

Mestre em Direito

1. Introdução

Sendo o imposto sobre o valor acrescentado (IVA) nacional um “*imposto de matriz comunitária*”, qualquer abordagem às suas características, à sua estrutura e ao seu regime, passa obrigatoriamente, para além da análise dos preceitos do respetivo código (CIVA), pela referência às sucessivas Diretivas do Conselho sobre o IVA. Diretivas que a legislação nacional tem acolhido, como lhe impõe o direito comunitário, desde a inicial Diretiva 77/388/CEE, de 17 de maio, habitualmente conhecida por Sexta Diretiva IVA, até à Diretiva 2006/112/CE, de 28 de novembro que a alterou, republicando-a, e à qual aludiremos por facilidade de exposição, como Diretiva IVA. De realçar, a propósito, que a grande expansão que este modelo tem tido como o mais adequado à tributação do consumo, e o reconhecimento dos seus méritos motivou algumas organizações internacionais, de que se destaca a OCDE, a desenvolver um aturado estudo sobre alguns aspetos tidos como particularmente relevantes para que o imposto permita a obtenção dos resultados esperados, nomeadamente em termos da sua neutralidade, encarada nas diversas vertentes em que pode ser analisada. É neste contexto que referenciaremos também ao longo deste trabalho algumas iniciativas desta

organização em sede de IVA, *maxime* as “*Internacional VAT/GST Guidelines*”¹, aprovadas no *Global Forum on VAT*, em abril de 2014, as quais, não constituindo a final verdadeiras fontes de direito, fornecem indicações de valor não despreciando quando se estudam e analisam estas matérias².

2. O direito à dedução como garante da neutralidade do imposto

Não obstante o IVA se apresentar como um imposto plurifásico, chamando ao seu âmbito subjetivo todos os agentes envolvidos, de modo independente, em atividades económicas, a sua mecânica e funcionamento caracteriza-se por libertar o processo de produção e distribuição desses bens e serviços de carga tributária. O imposto intermédio não pode onerar as operações empresariais, havendo que aguardar pela última fase daquele processo para passar então para o consumidor final dos bens, ou utilizador dos serviços, a carga tributária que proporcionalmente corresponda ao consumo efetuado.

No IVA de modelo comunitário, que nos ocupa, a “limpeza” do IVA intermédio é conseguida através do mecanismo do direito à dedução. Operando pelo método indireto subtrativo, permite ao operador económico – sujeito passivo de direito do imposto – deduzir ao imposto que é obrigado a liquidar nas suas vendas de bens e prestações de serviços (doravante designadas, por comodidade de exposição, por *outputs*) o imposto que suportou nas suas aquisições de bens e serviços a outros operadores económicos (doravante designadas por *inputs*).

E é esta a construção jurídica em que assenta o imposto: à liquidação de imposto nos *outputs* corresponderá a dedução financeira imediata do imposto suportado nos *inputs*. E, *a contrario*, *outputs* não tributados conduzirão a *inputs* cujo imposto associado não terá a qualificação de dedutível (isenções simples, incompletas ou sem

¹ A referência ao GST (*Goods and Services Tax*), ao invés de VAT (*Value Added Tax*), apenas significa a diferente designação dada em alguns países à tributação do consumo através da técnica da tributação plurifásica do valor acrescentado em cada fase, acentuando não esta característica da sua mecânica e funcionamento, mas sim o facto da tributação abrangente que com ele se materializa, preferindo realçar que se trata de um imposto sobre bens e serviços.

² Referindo este aspeto, CHARLET, Alain; BUYDENS, Stéphane, *The OECD Internacional VAT/GST Guidelines: past and future developments*, World Journal of VAT/GST, vol. 1, issue 2, 2012, p. 178, “*Although they do not have legal force, the Guidelines will set out principles that the OECD member countries are encouraged to follow*”.

direito a dedução e operações fora do campo do imposto). É esta a disciplina constante da Diretiva IVA, e estabelecida no artigo 20.º do CIVA, exigindo como requisito substantivo do direito à dedução o de que o IVA suportado o tenha sido por necessidades de operações empresariais sujeitas a imposto e dele não isentas.

Todavia, e porque o imposto deve obediência ao princípio do destino no comércio internacional, exigindo que bens produzidos num país para serem consumidos noutro, saiam do primeiro sem qualquer conteúdo fiscal, aptos a suportar no segundo (país do consumo) uma tributação similar à dos bens internamente produzidos, assegurando assim uma plena concorrência sem distorções devidas ao fator fiscal, à isenção dos produtos exportados (ou intracomunitariamente transmitidos) tem de corresponder a dedução do IVA suportado a montante, numa situação que designamos por isenção completa, integral ou com direito à dedução, também conhecida na “gíria” do imposto pela caracterização anglo-saxónica de taxa zero (*zero rate*).

São estas as características que emprestam ao imposto a neutralidade no comércio interno, fazendo corresponder a tributação do consumo ao preço final dos bens ou dos serviços (sem estimular processos de integração vertical dos circuitos), e no comércio externo, conseguindo o mesmo desiderato através de uma única tributação no país de destino, tributação similar à do consumo de bens e serviços internamente produzidos.

A importância do direito à dedução é logo reconhecida na primeira Diretiva IVA, de 11 de abril de 1967 ³, retomando as Diretivas seguintes esse mecanismo como verdadeiramente caracterizador da economia do imposto e garante da neutralidade que esta tributação visa assegurar, disciplinando-o em conformidade.

Também ao nível jurisprudencial, antes e agora, o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), sempre que caso disso, reforça a relevância interpretativa deste instrumento da mecânica do imposto. No acórdão *SKF*, processo C-29/08, de 29 de outubro de 2009 ⁴, o parágrafo 57 dispõe: “*Com efeito, o regime das deduções*

³ “*Em cada transacção, o imposto sobre o valor acrescentado, calculado sobre o preço do bem ou do serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto sobre o valor acrescentado que tenha incidido directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço*”.

⁴ Poder-se-ia também citar muitos outros, entre os quais, os acórdãos *AES-3C Maritza East 1*, processo C-124/12, de 18 de julho de 2013; *Bogusław Juliusz Dankowski*, processo C-438/09, de 22 de dezembro de 2010 e *Securenta*, processo C-437/06, de 13 de março de 2008.

destina-se a libertar completamente o empresário do ónus do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas actividades económicas. Por conseguinte, o sistema comum do IVA garante a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as actividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas actividades, na condição de as mesmas estarem, em princípio, sujeitas ao IVA (...)”.

É também a jurisprudência comunitária que equipara mesmo a neutralidade do IVA ao “*princípio da igualdade de tratamento*”, como decorre do parágrafo 49 do acórdão *Marks & Spencer plc*, processo C-309/06, de 10 de abril de 2008, nos seguintes termos: “(...) *cumpre recordar que o princípio da neutralidade fiscal constitui a tradução, em matéria de IVA, do princípio da igualdade de tratamento (...)*”⁵.

A neutralidade, como característica fundamental do IVA, pode ser analisada sobre diversos prismas, como bem explicam BEN TERRA e JULIE KAJUS⁶, distinguindo neutralidade no comércio interno (“*internal neutrality*”) e neutralidade no comércio externo (“*external neutrality*”), com aquela subdividida em neutralidade jurídica (“*legal neutrality*”), neutralidade competitiva/concorrencial (“*competition neutrality*”) e neutralidade económica (“*economic neutrality*”). Sem detalhar demasiado a análise nesta diferenciação das “neutralidades”, limitar-nos-emos a contrapor neutralidade no comércio interno e neutralidade no comércio internacional. Com a primeira visa-se, no essencial, realçar que uma actuação dos sujeitos passivos materializada na integração vertical dos circuitos de produção/distribuição, não gere, por esse facto, variações negativas no conteúdo fiscal dos bens (no pressuposto de que sejam mantidos os preços ao consumidor final, para bem isolar os efeitos do imposto), contrariamente ao que sabemos acontecer nos impostos cumulativos. O desiderato é obtido, no IVA comunitário, com a utilização do método indireto subtrativo, que permite a cada sujeito passivo, em condições gerais de mecânica e funcionamento do imposto, deduzir o IVA contido nos seus *inputs*, o que “*permite transferir inteiramente para o consumidor o peso do imposto*”⁷, sendo de considerar os sujeitos passivos como meros “cobradores de imposto”. Ou seja, e como salienta a *Guideline 2.3.* da OCDE :

⁵ Neste sentido, acórdão *L.u.P. GmbH*, processo C-106/05, de 8 de junho de 2006, e o acórdão *Sandra Puffer*, processo C-460/07, de 23 de abril de 2009.

⁶ TERRA, Ben; KAJUS, Julie, *A Guide to the European VAT Directives – Introduction to European VAT*, IBFD, Volume 1, 2014, p. 300 e ss.

⁷ MICONI, Pasquale, *Razões Justificativas da Introdução de um Sistema de Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Ciência e Técnica Fiscal, n.ºs 244/246, Abril/Junho 1979, pp. 411 e 412.

“VAT rules should be framed in such a way that they are not the primary influence on business decisions”.

Com a neutralidade no comércio externo, pretende-se que os bens exportados, ou transmitidos por via intracomunitária, no âmbito de uma actividade empresarial, saiam do país de origem sem qualquer parcela de imposto, prontos a receberem no país de destino e consumo, uma tributação similar à que incide sobre produtos similares internamente produzidos. É o respeito pelas regras do princípio da tributação no país do destino como a lógica parece impor num imposto que incide sobre o consumo ou despesa. Porque no IVA *“é sempre possível em qualquer fase do circuito económico apurar com exactidão a componente fiscal do valor dos bens, mediante a aplicação da taxa ao valor do bem nessa fase (...)”*⁸, resulta possível restituir ao exportador o exacto conteúdo fiscal até ao momento da exportação, da mesma forma que se torna simples a aplicação, no país de importação, aos bens a mesma taxa de imposto aplicável a bens similares internamente produzidos, garantindo assim que não é o conteúdo fiscal que distorce as condições de concorrência⁹. A este propósito a Guideline da OCDE, dispõe no ponto 2.4. que *“With respect to the level of taxation, foreign business should not be disadvantaged or advantaged compared to domestic business in the jurisdiction where the tax may be due or paid”*

3. O direito à dedução – faculdade ou dever?

Assim enquadrado, o direito à dedução assume-se como característica integradora do modelo de imposto que é o IVA.

No CIVA, é apenas no artigo 19.º que o imposto ganha a sua natureza própria, ao estabelecer-se que o IVA suportado pelo sujeito passivo nos seus *inputs* há-de ser

⁸ Cfr. PALMA, Clotilde Celorico, *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*, 5.ª edição, Cadernos do IDEFF, nº1, Outubro de 2012, p.25.

⁹ Neutralidade que de acordo com XAVIER DE BASTO não é alcançável, com rigor, nos impostos cumulativos: *“Não podendo o exacto conteúdo fiscal dos bens ser determinado com rigor, antes assentando sempre em conteúdos fiscais médios, calculados por métodos mais ou menos arbitrários, a neutralidade do tratamento fiscal das transacções internacionais está desde logo prejudicada”*, BASTO, José Xavier de, *A Tributação do consumo e a sua coordenação internacional – lições sobre harmonização fiscal na comunidade económica europeia*, Ciência e Técnica Fiscal, nº 362, Abril/Junho 1991, p.13.

deduzido ao imposto que por ele foi repercutido nos *outputs* realizados, dessa forma se determinando o IVA a pagar ou a recuperar dos cofres públicos, conforme o caso. Nisto consiste o conceito jurídico de liquidação de imposto, da autoliquidação que caracteriza os impostos sobre o consumo ou despesa.

Todavia, não se estabelece, expressamente, em qualquer norma substantiva a obrigatoriedade do exercício do direito à dedução, assim como não está prevista nenhuma norma punitiva (nomeadamente contraordenacional) que sancione o seu incumprimento, pelo que é legítimo que se questione sobre a verdadeira natureza do direito à dedução – tratar-se-á de uma mera faculdade concedida a quem for sujeito passivo ou antes de um verdadeiro dever que sobre ele impende enquanto sujeito passivo de direito? O mesmo é dizer, poderá o direito à dedução ficar na livre disponibilidade do sujeito passivo? Se sim, quais as consequências que daí advêm? Se não, quais as respetivas implicações?

Como dissemos, a característica fundamental do IVA é a sua neutralidade, conseguida por via do mecanismo do direito à dedução. Ora, se os sujeitos passivos, tendo embora o direito a deduzir o IVA contido nos seus *inputs*, o não fizerem, tenderão inexoravelmente a repercutir esse valor de imposto, de forma oculta, no preço do bem transmitido ou do serviço prestado. É que o IVA suportado, mas não deduzido, haverá obrigatoriamente de se qualificar como preço do *input*, influenciando nessa exata medida o custo de aquisição, seja da matéria prima, mercadoria, bem instrumental ou serviço. E, se isto acontecer não na fase final de retalho, mas a montante dessa fase, o “imposto oculto”, gerará mesmo efeitos cumulativos, sempre distorcivos da economia do imposto.

Tendo presente as características e objetivos do direito à dedução, não poderá deixar de concluir-se que, apesar de o articulado do CIVA não conceituar expressamente o direito à dedução como uma exigência da mecânica do imposto, não prevendo também qualquer sanção específica e expressa para o seu incumprimento¹⁰, o exercício daquele direito tem de qualificar-se como obrigação imposta ao sujeito

¹⁰ A não ser a de que tal valor, porque não deduzido, e acrescendo como tal ao respectivo custo de aquisição, não será nunca aceite em sede de tributação do rendimento – IRC ou rendimentos da categoria B do IRS. O artigo 23.º -A número 1 alínea f) não permite considerar como encargos dedutíveis “f) Os impostos, taxas e outros tributos que incidam sobre terceiros que o sujeito passivo não esteja legalmente obrigado a suportar”; o que é o caso do IVA conforme determina o artigo 37.º. Repercussão do imposto.

passivo, sob pena de se desvirtuarem as características do imposto e as vantagens que a sua construção jurídica apresenta no funcionamento da economia¹¹.

4. As características do direito à dedução.

4.1. O requisito subjetivo: a qualidade de sujeito passivo

Para que o direito à dedução possa ser exercido é necessário que o seu potencial beneficiário se qualifique como sujeito passivo. Como refere SALDANHA SANCHES “(...) *ser sujeito passivo do IVA investe quem tiver tal categoria no direito subjectivo de se desonerar de todo o imposto suportado. Ou, em outros termos, ser sujeito passivo do imposto constitui uma condição para obter a desoneração fiscal quanto ao impacto económico produzido pela incidência do imposto ao longo de todo o circuito produtivo*”¹².

Os sujeitos passivos de IVA estão definidos no artigo 2.º do CIVA. Uma primeira abordagem à letra do artigo 2.º levará à conclusão de que todas as entidades, pessoas singulares ou coletivas, elencadas nas alíneas a) a l) do n.º 1 se qualificam como tal, acrescendo, depois, nos números seguintes, o estado e entes públicos. Assim sendo, dir-se-ia que em todos os casos, porque se trata de sujeitos passivos, lhes estaria garantida a dedução do imposto suportado nas suas aquisições de bens ou serviços. Todavia, uma análise mais atenta infirma esta conclusão. Logo no Capítulo V, onde o artigo 19.º inicia, como já referimos, a disciplina do direito à dedução, apenas apresenta a natureza de dedutível o imposto suportado para a realização de operações sujeitas a imposto e dele não isentas, ou, se isentas o sejam em virtude da aplicação do princípio do destino no comércio externo. Ora, não é certo que todas as entidades elencadas no

¹¹ Note-se a propósito, que sempre que o IVA é implantado *ex novo* num qualquer país, uma das tarefas que mais preocupam as autoridades fiscais é garantir que, na vigência do imposto, os preços sejam marcados aplicando a margem pretendida pelo operador económico, ou permitida pelo mercado, ao valor dos custos de produção ou de comercialização, livres de conteúdo fiscal. Só assim a tributação geral do consumo que o imposto pretende não gerará efeitos que criem distorções numa economia que se quer concorrencial. É desiderato que, não sendo possível de assegurar na tributação direta, tem de ser garantido na tributação geral do consumo.

¹² SANCHES, J.L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª edição, Coimbra Editora, Agosto de 2007, p. 415.

artigo 2.º como sujeitos passivos, adquiram bens e serviços para, subsequentemente, com eles, no mesmo estado ou transformados, realizarem operações a jusante (*outputs*). Dir-se-á então que o artigo 2.º junta, na mesma qualificação, sujeitos passivos no verdadeiro sentido que eles devem ter num imposto deste tipo, a par com “sujeitos passivos” que o são apenas enquanto “*devedores do imposto*”¹³ por bens importados ou por atuação indevida, (neste último caso, mencionando IVA em documentos relativos a transações não sujeitas (ou isentas) ao imposto).

Analisando a alínea a) do número 1 do artigo 2.º do CIVA, consideram-se sujeitos passivos de IVA “*as pessoas singulares ou colectivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade*” exerçam uma das atividades económicas aí contempladas. Deste modo, “*as pessoas singulares ou colectivas*” que “*realizem importações de bens*” ou que numa “*fatura ou documento equivalente, mencionem indevidamente IVA*”, alíneas b) e c) do número 1 do artigo 2.º do CIVA, respetivamente, ao não preencherem os demais requisitos da alínea a) do número 1 do artigo 2.º do CIVA, não são considerados sujeitos passivos, mas sim devedores de IVA e, como tal, não podem exercer o direito à dedução. A distinção entre uns e outros (que o CIVA não faz) é, todavia, efetuada pela Diretiva IVA, por forma expressa, no seu artigo 193.º.

Ainda assim, não basta a qualidade de sujeito passivo para que se possa exercer o direito à dedução. Cumprido o número 1 do artigo 19.º do CIVA, o IVA suportado a montante em “*bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados*”, só pode ser deduzido se o sujeito passivo realizar as operações previstas nas alíneas a) e/ou b) do número 1 do artigo 20.º do CIVA¹⁴. Trata-se de exigência que desenvolveremos de seguida.

¹³ Como refere PALMA, Clotilde Celorico, *Introdução...*, op. Cit. p. 79 “*Devedores de imposto serão, grosso modo, aqueles que estão adstritos ao cumprimento das obrigações tributárias*”.

¹⁴ A Diretiva IVA trata do âmbito do direito à dedução nos artigos 168.º e 169.º, os quais correspondem aos números 2 e 3 do artigo 17.º da Sexta Diretiva, respetivamente, cfr. referem BASTO, José Guilherme Xavier de; OLIVEIRA, Maria Odete, *Desfazendo mal-entendidos em matéria de direito à dedução de imposto sobre o valor acrescentado: as recentes alterações do artigo 23.º do Código do IVA*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 1, Número 1, p. 39, “*Ora, resulta do artigo 17.º, números 2 e 3 da directiva, que o sujeito passivo apenas “está autorizado a 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*”.

4.2. O requisito objetivo: a atividade económica

A qualidade de sujeito passivo implica, necessariamente, que este exerça uma atividade empresarial ou pratique uma só operação desde que conexa com o exercício duma atividade empresarial, “*onde quer que este ocorra*” ou, independentemente de tal conexão, a operação isoladamente realizada preencha os pressupostos de incidência real do IRS ou do IRC.

Centremo-nos, na situação mais comum dos sujeitos passivos que o são pelo exercício de uma atividade empresarial. E aqui se levanta uma questão a merecer realce em sede da temática que abordamos. Durante muito tempo se entendeu que a delimitação desta atividade, conjuntamente com a definição residual, pela negativa, do conceito de prestação de serviços, conduzia a que toda a atividade empresarial estava sujeita ao imposto, assim se materializando o desiderato desta tributação do consumo que é a sua abrangência geral e sem lacunas.

Todavia, um célebre acórdão do TJUE, o acórdão *Polysar*, processo C-60/90, de 20 de junho de 1991, veio questionar aquele entendimento ao concluir que *Polysar*, como *holding* pura, limitando a sua atividade à perceção de dividendos das participadas, não devia, para efeitos do IVA, conceituar-se como sujeito passivo. A atividade desenvolvida não se conceituava como uma atividade económica. E esta doutrina veio a assumir-se como jurisprudência reiterada em vários acórdãos posteriores do TJUE, com realce para o acórdão *Sofitam*, processo C-333/91, de 22 de junho de 1993, o qual introduziu a exigência de que a atividade empresarial desenvolvida se qualifique como atividade económica, para que o seu exercício qualifique o respetivo operador como sujeito passivo, requisito que veio a ser consagrado pelo legislador nacional na alteração operada no artigo 23.º do CIVA, pela Lei do Orçamento para 2008 (Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro).

E o que deve entender-se por atividade económica neste contexto?

O segundo parágrafo do número 1 do artigo 9.º da Diretiva IVA define atividade económica como “*qualquer actividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. É em especial considerada actividade económica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência*”, não permitindo bem estabelecer a distinção entre as atividades empresariais *tout court* e atividades empresariais de carácter económico.

No entendimento de SÉRGIO VASQUES, “*o que quer que constitua actividade económica tem que ser definido em termos tão amplos quanto possível, se quisermos garantir neutralidade e igualdade ao imposto; mas esta noção não pode ser levada tão longe que faça perigar a segurança dos contribuintes ou que leve à tributação de realidades onde não se manifeste capacidade contributiva*”¹⁵.

Sem pretender fazer uma análise detalhada do conceito de atividade económica, para efeitos de aplicação do IVA, por tal não caber no escopo deste trabalho, irão, no entanto, ser evidenciados alguns aspetos resultantes, sobretudo, da jurisprudência do TJUE. O objetivo é o de contribuir para melhor balizar este conceito, sem deixar de apontar incertezas e dúvidas que continuam a gerar insegurança.

Logo no acórdão *Comissão/Paises Baixos*, processo 235/85, de 26 de março de 1987, em que se discutia o carácter económico das funções públicas exercidas por notários e oficiais de justiça, o TJUE referindo-se aos números 1 e 2 do artigo 4.º da Sexta Diretiva, opina que “*A análise destas definições põe em evidência a extensão do âmbito de aplicação abrangido pelo conceito de actividades económicas, na medida em que todas as prestações de serviços das profissões liberais são visadas, e o seu carácter objectivo, no sentido de que a actividade é considerada em si mesma, independentemente dos seus objectivos e dos seus resultados*”¹⁶, concluindo que “*(...) na hipótese de se dever considerar que, no exercício das suas funções públicas, os notários e os oficiais de justiça exercem prerrogativas de autoridade pública em virtude de uma investidura pública, daí não decorre que possam beneficiar da isenção prevista no artigo 4.º, n.º 5*”¹⁷.

Um outro pronunciamento sobre a mesma temática - acórdãos *Rompelman e Inzo*, processos 268/83, de 14 de fevereiro de 1985 e C-110/94, de 29 de fevereiro de 1996, respetivamente -, vai no sentido de que dentro do conceito de atividade económica se inserem os atos preparatórios, isto é, todos os investimentos necessários que antecedem o seu exercício.

Por sua vez, o acórdão *Staatssecretaris van Financiën v. Hong-Kong Trade Development Council*, processo 89/81, de 1 de abril de 1982, decide pela necessidade de

¹⁵ VASQUES, Sérgio, *A Noção de Actividade Económica para Efeitos de IVA*, Cadernos IVA 2014, Almedina, 2014, p. 452.

¹⁶ Parágrafo 8 do acórdão.

¹⁷ Parágrafo 22 do acórdão.

a atividade económica ser remunerada como tal ¹⁸, fixando a doutrina do acórdão *Tolsma/Inspecteur der Omzetbelasting*, processo C-16/93, de 3 de março de 1994, em que se colocava a questão de saber se a remuneração de um músico de rua, medida pelas ofertas dos transeuntes, era suscetível de ser tributada para efeitos de IVA, com o TJUE a responder de forma negativa, uma vez que as “ofertas” ao músico não apresentavam, a final, a natureza de contraprestação do serviço ¹⁹.

Por fim, o tratamento das atividades ilícitas. É jurisprudência assente, que o princípio da neutralidade fiscal se opõe a uma diferenciação generalizada entre atividades lícitas e ilícitas, pelo que mesmo as operações ilícitas estão abrangidas no âmbito de aplicação da Diretiva IVA e, como tal, sujeitas ao imposto. A única exceção diz respeito ao comércio daqueles bens ou serviços objeto de uma proibição total na Comunidade (por força da sua própria natureza e devido às suas características particulares, não podem ser integralmente comercializados ou introduzidos no circuito económico), sendo disso exemplos o fornecimento de estupefacientes ou de moeda falsa, considerados consequentemente como fora do âmbito de aplicação da Diretiva IVA ²⁰.

Vemos pois, que o conceito de atividade económica sujeita ao imposto, aparecendo, na disciplina comunitária, definido de forma o mais abrangente possível como é requisito exigível dum imposto que se quer geral sobre todo o consumo de bens e serviços, vai sendo precisado e delimitado pela interpretação que, casuisticamente, vai sendo feita pelo TJUE.

¹⁸ Em causa estava uma sociedade (“*HONG KONG TRADE DEVELOPMENT COUNCIL, Amsterdam*”) que prestava serviços de forma exclusivamente gratuita.

¹⁹ O número 20 do referido acórdão dispõe: “(...) o artigo 2.º, ponto 1, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que o conceito de prestação de serviços efectuada a título oneroso, utilizada por esta disposição, não abrange a actividade que consiste em tocar música na via pública, relativamente à qual não se encontra estipulada qualquer remuneração, mesmo se o interessado solicita uma contribuição em dinheiro e recebe certas quantias cujo montante não é, todavia, nem determinado nem determinável.”

²⁰ É este o entendimento vertido nas conclusões apresentadas pelo advogado geral Miguel Poiares Maduro, apresentadas a 7 de Abril de 2005 no acórdão *Halifax*, processo C-255/02, de 21 de fevereiro de 2006.

4.3. O requisito temporal: a dedução imediata

Como resulta do número 1 do artigo 22.º do CIVA, “*o direito à dedução nasce no momento em que o imposto dedutível se torna exigível, de acordo com o estabelecido pelos artigos 7.º e 8.º (...)*”.

Trata-se de um direito com natureza financeira, i.e., para que lhe seja reconhecido o direito à dedução do imposto suportado nos *inputs*, o sujeito passivo não necessita de liquidar o imposto nos *outputs* obtidos a partir daqueles *inputs*. Do mesmo modo, a dedução do IVA dos *inputs* não implica que estes e o respetivo imposto tenham sido efetivamente pagos ao fornecedor, bastando que tenham sido debitados. Ou seja, em condições normais o IVA não é nem custo nem proveito de exploração dos sujeitos passivos.

Questão de todo distinta, é a dos efeitos financeiros (de tesouraria) associados à mecânica do imposto, resultantes de eventuais diferenças entre os prazos de pagamento a fornecedores e de pagamento a clientes, e o prazo de pagamento do imposto, questão que embora merecedora de referência, não desenvolveremos no âmbito dos objetivos deste trabalho.

4.4. A ligação do *input* ao *output*

Para que o sujeito passivo, no exercício de uma atividade económica, possa exercer o direito à dedução, as despesas suportadas a montante têm que ter ligação com as operações realizadas a jusante. Segundo a jurisprudência do TJUE, tal poderá suceder numa de duas situações.

A primeira verifica-se sempre que exista um “*(...) nexo direto e imediato entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito à dedução (...)*”, ou seja, “*o direito à dedução do IVA que incidiu sobre a aquisição de bens ou serviços a montante pressupõe que as despesas efetuadas com a sua aquisição tenham feito parte dos elementos constitutivos do preço das operações tributadas a jusante com direito à dedução (...)*”²¹.

Pode, porém, não existir um “*(...) nexo direto e imediato entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito à dedução (...)*”,

²¹ Acórdãos, já referidos, *AES-3C Maritza East I*, e *SKF*.

caso em que estaremos perante a segunda das situações explicitadas pelo TJUE: “... os custos dos serviços em causa (devem fazer²²) parte das suas despesas gerais e serem, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos bens que fornece ou dos serviços que presta”²³.

4.5. A obrigatoriedade da menção em documento legalmente exigível (fatura ou documento similar)

De acordo com o número 2 do artigo 19.º do CIVA, o direito à dedução apenas pode ser exercido se o sujeito passivo tiver em seu nome e na sua posse²⁴, “*faturas passadas na forma legal*” (alínea a)), “*recibo de pagamento do IVA que faz parte das declarações de importação, bem como em documentos emitidos por via eletrónica pela Autoridade Tributária e Aduaneira, nos quais constem o número e a data do movimento de caixa*” (alínea b)) ou “*recibos emitidos a sujeitos passivos enquadrados no «regime de IVA de caixa», passados na forma legal prevista neste regime*” (alínea c)). O número 6 do artigo 19.º do CIVA vem esclarecer que são consideradas “*passadas na forma legal as faturas que contenham os elementos previstos nos artigos 36º ou 40º, consoante os casos*”.

Esta exigência formal é totalmente compreensível num imposto que tem na faturação a sua obrigação acessória principal: das faturas de vendas (ou prestações de serviços) consta o IVA liquidado aos clientes; das faturas de compras (de bens ou serviços) consta o IVA suportado e dedutível (em regra). Deve, todavia, ter-se em conta, na linha das posições tomadas pelo TJUE, que as diretivas comunitárias embora autorizando os estados membros a estabelecer as formalidades relativas ao exercício do direito à dedução, não podem retirar da respetiva violação pelo sujeito passivo a privação definitiva desse exercício.

Refira-se, por todos, o acórdão *Ecotrade SpA*, processos apensos C-95/07 e C-96/07, de 8 de maio de 2008, que trata da temática nos casos em que há inversão do

²² Inclusão nossa.

²³ Acórdãos, já referidos, *AES-3C Maritza East I*, e *SKF*.

²⁴ Apesar de não constar expressamente no CIVA, os tribunais superiores têm entendido que a segunda via de fatura concede igualmente o exercício do direito à dedução - Cfr. acórdãos do STA, processo 025033, de 27 de setembro de 2000, processo 0724/04, de 20 de outubro de 2004 e processo 0533/10, de 12 de janeiro de 2011.

sujeito passivo ²⁵, i.e., em que a emissão dos documentos para liquidação e para dedução do imposto competem ao mesmo sujeito passivo. O entendimento do TJUE é o de que o direito à dedução deve ser exercido mesmo na falta de “*certas exigências formais*”, sob pena de ser violado o princípio da neutralidade fiscal: “*o princípio da neutralidade fiscal exige que a dedução do IVA a montante seja concedida se as exigências de fundo foram cumpridas, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certas exigências formais*” (parágrafo 63).

Deverá então concluir-se que sempre que a administração fiscal disponha dos dados necessários para determinar que o sujeito passivo é, enquanto destinatário de uma transmissão de bens ou de uma prestação de serviços, devedor do IVA, não pode impor, que o respetivo direito à dedução seja regido por condições adicionais, tendo como efeito a impossibilidade absoluta do exercício desse direito. Isso violaria o princípio da proporcionalidade, excedendo grosseiramente o que é necessário para garantir a correta cobrança do imposto e evitar eventuais situações de fraude e evasão fiscais.

5. A situação das restrições do direito à dedução

The last but not the least, as limitações, restrições ou exclusões do direito à dedução.

De facto, mesmo que verificados todos os requisitos que viemos apontando - estejamos perante um sujeito passivo agindo como tal, no sentido descrito; a atividade exercida seja conceituada para efeito do imposto como uma atividade económica; exista, demonstrado, o nexo de ligação do *input* ao *output*, com este a qualificar para efeitos de dedução por ser tributado ou isento taxa zero; e, formalmente, o suporte da operação seja um documento que preencha os requisitos dos artigos 36.º ou 40.º do CIVA - apenas poderá ser deduzido o imposto suportado em *inputs* que não estejam elencados nos números 1 e 3 do artigo 21.º do CIVA.

Esta é uma restrição que, de seguida, analisaremos com mais detalhe, por afetar o princípio “quase sagrado” da total dedutibilidade do imposto intermédio suportado pelos sujeitos passivos que utilizem os bens e serviços adquiridos em operações sujeitas

²⁵ Situação geral do tratamento das prestações de serviços B to B (*business to business*) no comércio internacional.

a imposto, e dele não isentas, ou em operações de comércio internacional (incluindo, obviamente, o comunitário).

6. As exclusões do direito à dedução. A disciplina do CIVA e a sua compatibilidade com as Diretivas IVA

Sobre a epígrafe “*Exclusões do direito à dedução*”, o artigo 21.º do CIVA prevê um conjunto de situações relativamente às quais não poderá ser exercido o direito à dedução do imposto suportado, no todo (números 1 e 3), ou em parte (número 2).

O legislador exclui do direito à dedução o imposto suportado nas “*despesas relativas à aquisição, fabrico ou importação, à locação, à utilização, à transformação e reparação de viaturas de turismo, de barcos de recreio, helicópteros, aviões, motos e motociclos*” (alínea a) do número 1); nas “*despesas respeitantes a combustíveis normalmente utilizáveis em viaturas automóveis (...)*”, alínea b) do número 1, com as exceções aí previstas; nas “*despesas de transportes e viagens de negócios do sujeito passivo do imposto e do seu pessoal, incluindo as portagens*” (alínea c) do número 1); nas “*despesas respeitantes a alojamento, alimentação, bebidas e tabacos e despesas de recepção, incluindo as relativas ao acolhimento de pessoas estranhas à empresa e as despesas relativas a imóveis ou parte de imóveis e seu equipamento, destinados principalmente a tais recepções*” (alínea d) do número 1); e nas “*despesas de divertimento e de luxo (...)*” (alínea e) do número 1).

A restrição constante do número 3 do artigo 21.º do CIVA, que estabelece não ser conferido ao sujeito passivo o direito à dedução do imposto suportado nas aquisições de bens em segunda mão “*(...) quando o valor da sua transmissão posterior, de acordo com legislação especial, for a diferença entre o preço de venda e o preço de compra*”, tem uma natureza totalmente distinta, que deriva do facto de o IVA nesse regime operar pelo método direto subtrativo, dedução base de base ou margem de comercialização, motivo por que não nos merecerá destaque na continuação da análise.

O afastamento, nas alíneas a) a e) do número 2 do artigo 21.º do CIVA daquelas exclusões fundamenta-se no facto de estarmos, aí, perante situações em que os bens e serviços referenciados constituem *input* indispensável, de *input* que é, ele próprio,

objeto da atividade desenvolvida, característica que exclui tais situações da análise que continuaremos a desenvolver²⁶.

Não esquecendo porém que constitui jurisprudência reiterada do TJUE que o direito à dedução é “(...) *parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado (...)*”²⁷, algumas questões se levantam de imediato a propósito da disciplina nacional: estão previstas na Diretiva IVA exclusões ou restrições do direito à dedução desta ou de similar natureza? Se a resposta for afirmativa, foi nelas que se fundamentou o legislador ao estabelecer a disciplina nacional? E, se a resposta for negativa, será essa disciplina compatível com o direito comunitário derivado, i.e., com a Diretiva IVA?

Abordaremos de seguida cada uma destas perguntas, com uma análise dirigida ao objetivo de encontrar respostas tão adequadas quanto formos capazes.

6.1. A cláusula de “*stand-still*”. As despesas sem carácter estritamente profissional.

No artigo 176.º da Diretiva IVA (o qual corresponde ao anterior número 6 do artigo 17.º da Sexta Diretiva²⁸) diz-se que “*O Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, determina quais as despesas que não conferem direito à dedução do IVA. (...) Até à entrada em vigor das disposições referidas no primeiro parágrafo, os Estados-Membros podem manter todas as exclusões previstas na respectiva legislação nacional em 1 de Janeiro de 1979 ou, no que respeita aos Estados-Membros que tenham aderido à Comunidade após essa data, na data da respectiva adesão*”.

Não tendo o Conselho, até à data, determinado “*quais as despesas que não conferem direito à dedução do IVA*”, resulta, então, que os estados membros podem

²⁶ As recentes alíneas f) e g), introduzidas para entrarem em vigor em 2015, devem-se a razões de política ambiental que não serão aqui abordadas.

²⁷ Entre outros, o acórdão *Kretztechnik*, processo C-465/03, de 26 de maio de 2005, e o acórdão *PARAT Automotive Cabrio*, processo C-74/08, de 23 de abril de 2009.

²⁸ Ao longo da exposição será frequente enunciar acórdãos do TJUE que, tendo em consideração a data em que foram proferidos, referem a Sexta Diretiva. Corroborando a identidade entre o artigo 176.º da Diretiva IVA com o número 6 do artigo 17.º da Sexta Diretiva, o parágrafo 17 do acórdão do TJUE, *Oasis East*, processo C-395/09, de 30 de setembro de 2010, refere que “*Dado que a questão submetida evoca simultaneamente o artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva e o artigo 176.º da Directiva 2006/112, importa salientar, a título preliminar, que estas duas disposições são, no essencial, idênticas*”.

utilizar a faculdade prevista na segunda parte do artigo 176.º da Diretiva IVA - uma cláusula de “*stand-still*”, em que 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*”²⁹.

Ao contrário da redação do artigo 176.º da Diretiva IVA, a do número 6 do artigo 17.º da Sexta Diretiva fixava o prazo de quatro anos para que o Conselho determinasse, sob proposta da Comissão, as despesas que não permitiam o direito à dedução. No acórdão *Royscot Leasing Ltd*, processo C-305/97, de 5 de outubro de 1999, levantou-se a questão de saber se, uma vez expirado esse prazo sem que o Conselho determinasse as despesas excluídas do direito à dedução, caducava a autorização concedida aos estados membros pela cláusula de “*stand-still*”. A decisão do TJUE foi a de que, na ausência daquela atuação pelo Conselho, os estados membros poderiam manter as exclusões do direito à dedução de acordo com essa cláusula.

O TJUE enuncia, todavia, alguns dos requisitos que devem ser preenchidos para a aplicação daquela faculdade, no sentido da clarificação da expressão “*manter todas as exclusões previstas na respectiva legislação nacional*”.

Primeiro estabelece que o artigo 176.º da Diretiva IVA “(...) *pressupõe que as exclusões que os Estados-Membros podem manter eram legais em virtude da Segunda Directiva 67/228/CEE do Conselho, de 11 de Abril de 1967 (...)*”³⁰, cujo número 4 do artigo 11.º previa que “(...) *os Estados-Membros podiam excluir do regime de dedução certos bens e serviços, designadamente os que fossem susceptíveis de ser, exclusiva ou parcialmente, utilizados para as necessidades privadas do sujeito passivo ou do seu pessoal*”³¹.

²⁹ Uma vez que com a aprovação da Diretiva IVA esta parte do artigo sofreu alterações na sua redação, o acórdão *Oasis East*, já referido, vem esclarecer, no parágrafo 27, que “(...) o artigo 176.º da Directiva 2006/112 não pode dar lugar a uma interpretação diferente, quanto ao alcance das exclusões consideradas, consoante o Estado-Membro em causa tenha aderido à União antes de 1 de Janeiro de 1979 ou posteriormente a esta data. Nestas condições, a inclusão deste artigo 176.º não teve incidência na jurisprudência relativa à interpretação do artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva”.

³⁰ Acórdão *Oasis East*, já referido, parágrafo 21 e acórdão *Royscot Leasing Ltd*, já referido, parágrafo 21.

³¹ Acórdão *Oasis East*, já referido, parágrafo 22.

Depois, realça o facto de não ser concedido aos estados membros “(...) *um poder discricionário absoluto de excluir todos os bens e serviços ou a quase totalidade destes do direito à dedução do IVA (...). A referida faculdade não tem por objecto, portanto, exclusões gerais e não dispensa os Estados-Membros da obrigação de precisar suficientemente quais os bens e serviços para os quais está excluído o direito a dedução (...)*”³², cabendo aos estados membros aprovar, na legislação respeitante ao IVA, um elenco taxativo dos bens e serviços que estão excluídos do direito à dedução.

O terceiro requisito é o de que a faculdade concedida aos estados membros “(...) *constitui uma derrogação ao princípio do direito a dedução do IVA*”, e como tal, “*esse regime é de interpretação restritiva (...)*”³³.

Por fim, com a expressão “*todas as exclusões*” devem considerar-se incluídas tanto as despesas que não tenham carácter estritamente profissional como as que o tenham³⁴.

Aclarada esta questão, interessa balizar a data da introdução das exclusões do direito à dedução no direito interno do estado membro para efeitos de aferir da sua compatibilidade com a Diretiva IVA, mais concretamente com a cláusula de “*stand-still*” prevista no seu artigo 176.º.

No que a Portugal respeita, a adesão à então denominada CEE, foi feita por tratado (assinado em 12 de junho de 1985, em Lisboa), com efeitos a partir de 1 de janeiro de 1986, precisamente a mesma data em que o Decreto-Lei nº 394-B/84, de 26 de dezembro, veio a entrar em vigor, substituindo o anterior Imposto sobre as Transações (IT).

O IT era um imposto monofásico na fase do grossista, recaindo, essencialmente, sobre as transações de bens. E a pergunta a que importa responder é a de saber se, naquela data, estavam previstas, na legislação fiscal da tributação das transações, exclusões do tipo descrito. Ou melhor, será que as exclusões do direito à dedução previstas no artigo 21.º do CIVA já estavam em vigor à data de adesão de Portugal à CEE? A resposta é, de todo, negativa. Tais exclusões não resultavam, nem expressa nem implicitamente, do revogado IT, nas datas que aqui relevam.

³² Acórdão *Oasis East*, já referido, parágrafo 23 e o acórdão *Royscot*, já referido, parágrafo 24.

³³ Acórdão *Oasis East*, já referido, parágrafo 24 e o acórdão *Boguslaw Juliusz Dankowski*, já referido, parágrafo 42.

³⁴ Neste sentido, o acórdão *Comissão/França*, processo C-43/96, de 18 de junho de 1998, parágrafos 15 a 19.

Assim sendo, poderia o legislador nacional ter introduzido tais exclusões do direito à dedução com base na cláusula de “*stand-still*”?

Esta foi uma discussão que se levantou no acórdão *AES-3C Maritza East I EOOD*, já referido, onde o TJUE foi perentório ao afirmar, no parágrafo 54, que “(…) o artigo 176.º, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que um Estado-Membro introduza, na data da sua adesão à União, uma limitação ao direito à dedução (...) quando semelhante exclusão não estava prevista na lei em vigor até à data dessa adesão”, depois de opinar também no parágrafo 43, que aquela faculdade “(…) não permite a um novo Estado-Membro modificar a sua legislação interna, por ocasião da sua adesão à União, num sentido que afaste essa legislação dos objetivos dessa diretiva. Uma modificação desse tipo seria contrária ao próprio espírito dessa cláusula (...)”.

Parece dever concluir-se então pela incompatibilidade do artigo 21.º do CIVA, primeiro com o artigo 17.º da Sexta Diretiva e depois, quando esta foi revogada e substituída, com o artigo 176.º da Diretiva IVA.

Realce-se entretanto que, apesar do Conselho não ter determinado ainda o rol de despesas excluídas do direito à dedução, e, por tal motivo, os estados-membros terem a faculdade de utilizar a cláusula de “*stand-still*”, certo é que, ainda assim, o primeiro parágrafo do artigo 176.º da Diretiva IVA determina que “*Em qualquer caso, são excluídas do direito à dedução as despesas que não tenham carácter estritamente profissional, tais como despesas sumptuárias, recreativas ou de representação*”, determinação de âmbito similar à anteriormente constante do artigo 17.º da Sexta Diretiva.

Atendendo ao teor das alíneas c), d) e) do número 1 do artigo 21.º do CIVA, conclui-se que o legislador nacional transpôs esta parte da então Sexta Diretiva, estabelecendo, desta forma, uma presunção que as despesas aí referidas não têm “*carácter estritamente profissional*”. E não obstante, as “*permissões*” constantes das alíneas b) a e) do número 2 do mesmo artigo 21.º, preenchidos os requisitos objetivos aí previstos, que se reportam a situações muito específicas, a verdade é que o legislador nacional não consagrou, por qualquer meio, a faculdade do sujeito passivo afastar uma tal “*presunção*”, provando que as despesas em análise apresentam, se caso disso, “*carácter estritamente profissional*”, o que devia, em nosso entender, ter feito, face à inadmissibilidade de presunções inilidíveis em direito fiscal, por força do artigo 73º da LGT. Corroborando este entendimento, mas subsumindo-o à violação do princípio da

proporcionalidade, está a posição do TJUE no acórdão *Ampafrance SA e Sanofi Synthelabo*, processos apensos C-177/99 e C-181/99, de 19 de setembro de 2000, expressa no parágrafo 62: “(...) no estado actual do direito comunitário, uma legislação que exclui do direito à dedução do IVA as despesas de alojamento, de recepção, de restaurante e de espectáculos sem que seja possível ao sujeito passivo demonstrar a inexistência de fraude ou de evasão fiscais a fim de beneficiar do direito à dedução não constitui um meio proporcionado ao objectivo de luta contra a fraude e a evasão fiscais e afecta excessivamente os objectivos e princípios da Sexta Directiva “

Igual raciocínio poderá ser utilizado em relação às despesas constantes da alínea b) do número 1 do mesmo artigo 21.º do CIVA.

Quanto à alínea a) do mesmo número e artigo, com ela resulta excluído o direito à dedução do IVA contido nas despesas relacionadas com bens que se qualificam como ativos fixos tangíveis dos sujeitos passivos, versando as exceções (alíneas a) a c) do número 2 do mesmo artigo) os casos em que tais bens se qualifiquem como mercadorias (contabilmente designadas por inventário) ou constituam o próprio objeto da atividade do sujeito passivo.

Será que estas despesas também não têm “*carácter estritamente profissional*” e, como tal, face à disciplina comunitária harmonizada do IVA, isto é, face à Diretiva IVA, estará o sujeito passivo legitimamente impedido de exercer o direito à dedução quanto às mesmas?

Tendo em consideração e aderindo ao que dissemos em relação ao ónus da prova e ao princípio da proporcionalidade, a resposta vem da jurisprudência comunitária: “(...) em caso de utilização de um bem de investimento para fins tanto profissionais como privados, o sujeito passivo pode optar, para efeitos de IVA, quer por afetar na totalidade esse bem ao património da sua empresa, quer por conservá-lo na totalidade no seu património privado, excluindo-o, assim, por completo do sistema do IVA, quer, ainda, por integrá-lo na sua empresa apenas na parte correspondente à utilização profissional efetiva (...)”³⁵. Deste modo, “se o sujeito passivo optar por tratar como bem empresarial um bem de investimento utilizado simultaneamente para fins profissionais e para fins privados, o IVA devido a montante sobre a aquisição desse bem é, em princípio, integral e imediatamente dedutível (...). Contudo, nesse caso, o

³⁵ Cfr. o acórdão *T. G. van Laarhoven*, processo C-594/10, de 16 de fevereiro de 2012, parágrafo 25.

direito a dedução completa e imediata do IVA pago quando da aquisição implica a obrigação correspondente de pagar o IVA sobre a utilização privada do bem da empresa (...). Para este efeito, o artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea a), da Sexta Diretiva equipara a utilização para fins privados a uma prestação de serviços efetuada a título oneroso, pelo que o sujeito passivo deve, em conformidade com o artigo 11.º, A, n.º 1, alínea c), da mesma diretiva, pagar o IVA sobre as despesas relativas a esta utilização (...)”³⁶.

Mas será esta uma boa solução? Será exequível para o sujeito passivo e sindicável para a Administração Fiscal? Se sim, porque não foi a mesma adotada pelo legislador nacional? Se não, que motivos em concreto permitiram que não fosse adotada?

6.2. A evolução da disciplina nacional

Do antes exposto, conclui-se que o alargamento das exclusões do direito à dedução, depois da data de adesão de um estado membro à comunidade, está inequivocamente prejudicado por se afastar da *ratio legis* da Diretiva IVA. É neste sentido, que prescreve o parágrafo 17 do acórdão do TJUE, *Comissão/França*, processo C-40/00, de 14 de junho de 2001: “(...) *há que considerar que uma regulamentação nacional não constitui uma derrogação permitida pelo artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva e viola o seu artigo 17.º, n.º 2, se tem por efeito alargar, posteriormente à entrada em vigor da Sexta Directiva, o âmbito das exclusões existentes, afastando-se assim do objectivo da mesma*”³⁷. Neste acórdão, a exclusão em análise retomava a que estava prevista na legislação francesa aquando da entrada em vigor da Sexta Diretiva. A questão que se colocou foi saber se a norma primitiva, que previa uma exclusão total, tendo sido alterada sucessivas vezes ao longo dos anos (sempre no sentido da redução do âmbito da exclusão), poderia ser “retomada” por forma a prever, novamente, uma exclusão total do direito à dedução. O TJUE decidiu pela incompatibilidade da legislação francesa em causa com a Sexta Diretiva.

³⁶ Cfr. o acórdão *T. G. van Laarhoven*, já referido, parágrafos 26 e 27.

³⁷ Igualmente neste sentido o acórdão *Danfoss AstraZeneca*, processo C-371/07, de 11 de dezembro de 2008, parágrafo 33.

No que diz respeito à redução das exclusões do direito à dedução, o TJUE entende de forma unânime que estas são permitidas por se aproximarem do objetivo da Diretiva IVA. Neste sentido, no parágrafo 22 do acórdão *Comissão/França*, processo C-345/99, de 14 de junho de 2001 é referido que “(...) *na medida em que a regulamentação de um Estado-Membro modifica, reduzindo-o, posteriormente à entrada em vigor da Sexta Directiva, o âmbito das exclusões existentes e se aproxima desta forma do objectivo da Sexta Directiva, há que considerar que esta regulamentação está coberta pela derrogação prevista no artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva e não viola o seu artigo 17.º, n.º 2*”³⁸.

Entre nós, nas diversas alterações que o artigo 21.º sofreu, tratou-se, em geral, de reduções das exclusões do direito à dedução inicialmente previstas. Entre outras, merecem referência, a faculdade de dedução integral das despesas relativas “*aos consumos de gasóleo GPL*” utilizados nos “*veículos de transporte de mercadorias com peso superior a 3500 kg.*” (Decreto-Lei nº 220/2000, de 9 de Setembro), “*o direito à dedução de despesas com biocombustíveis*” e alguma dedução nas despesas de participação e organização de “*congressos, feiras, exposições, seminários, conferências e similares*” (Lei nº 57/2005, de 13 de Dezembro) e, recentemente, a dedução integral das despesas relacionadas com “*viaturas elétricas ou híbridas plug-in*” e a dedução em 50% das despesas com “*viaturas movidas a GPL ou a GNV*”, nos termos e nas condições previstas nas alíneas f) e g) do número 2 do artigo 21º, respetivamente (Lei nº 82-D/2014, de 31 de Dezembro).

6.3. As “razões conjunturais”

Outro dos mecanismos que a Diretiva IVA prevê, no seu artigo 177.º (e que corresponde ao número 7 do artigo 17.º da revogada Sexta Diretiva), para limitar o direito à dedução, são as “*razões conjunturais*”. Assim, a primeira parte do artigo 177.º estabelece que:

³⁸ Corroborando este entendimento o acórdão *X Holding/ Oracle Nederland*, processos C-538/08 e C-33/09, de 15 de abril de 2010, parágrafo 67.

“Após consulta do Comité do IVA ³⁹, os Estados-Membros podem, por razões conjunturais, excluir parcial ou totalmente do regime das deduções alguns ou todos os bens de investimento ou outros bens”.

Ressalta da letra do primeiro parágrafo do artigo em análise, que a limitação solicitada apenas poderá abranger, *“alguns ou todos os bens de investimento ou outros bens”*, o que, desde logo, deixará de fora do âmbito destas limitações do direito à dedução as prestações de serviços, o que poderá levantar algumas dúvidas.

Por outro lado, a jurisprudência do TJUE pronunciou-se já sobre um outro aspeto da limitação do direito à dedução: o período durante o qual o direito à dedução fica excluído terá que ficar delimitado no tempo. É o que se estatui no parágrafo 67 do acórdão *Metropol Treuhand*, processo C-409/99, de 8 de janeiro de 2002: *“Esta disposição autoriza, pois, um Estado-Membro a adoptar medidas de carácter temporário destinadas a fazer face a uma situação na qual se encontra a sua economia num dado momento. Portanto, a aplicação das medidas referidas por esta disposição deve ser limitada no tempo e, por definição, estas não podem ter natureza estrutural”*.

Não podendo as razões fundamentadoras da limitação do direito à dedução apresentar carácter estrutural, haverá de concluir-se que apenas relevam no contexto em análise, como aliás refere o artigo. Com que alcance?

É o próprio Advogado Geral L. A. GEELHOED que nas Conclusões no Processo C-409/99, apresentadas em 4 de Outubro de 2001, se ocupa de precisar o critério *“razões conjunturais”*, aduzindo as seguintes opiniões: *“Um Estado-Membro só pode derogar a possibilidade de deduzir o IVA na acepção do artigo 17.º, n.º 7, se puder invocar razões conjunturais. Em minha opinião não há dúvida que uma regulamentação de duração indeterminada, que visa, além disso, reduzir o défice orçamental e reabsorver a dívida pública, não tem uma origem conjuntural”*, continuando, *“A exigência de razões conjunturais significa que a medida fiscal deve ter por objectivo impedir flutuações de conjuntura. Assim, deve fazer parte da política conjuntural do Estado que é o seu autor. Quando falo da política conjuntural neste contexto, pretendo dizer que as autoridades procuram influenciar a curto prazo, através do orçamento do Estado, os dados macroeconómicos tais como a produção, o consumo, e o volume das importações e das exportações. Tais políticas frequentemente*

³⁹ A composição e as atribuições do “Comité do IVA” estão previstas, respetivamente, nos números 2 e 4 do artigo 398.º da Diretiva IVA (ex artigo 29.º da Sexta Diretiva).

são relativas a um período de dois anos. Seria desproporcionado examinar aqui em pormenor a questão de saber que margem de manobra a aplicação da união económica e monetária deixa ainda aos Estados-Membros para a realização de uma política conjuntural própria, mas considero que, a partir do momento que essa união foi realizada, tais políticas devem ser coordenadas no seio da Comunidade. Faço aqui referência ao procedimento previsto no artigo 99.º CE. Por conseguinte, não pode haver de modo algum a aplicação estritamente unilateral do artigo 17.º, n.º 7. Uma medida na acepção do artigo 17.º, n.º 7, da directiva deverá, em princípio, ser limitada no tempo. Uma flutuação conjuntural é, pela sua própria natureza, um fenómeno temporário. Não acredito que seja necessário que a própria medida limite expressamente a sua validade no tempo, uma vez que uma regulamentação por tempo indeterminado pode ser revogada depois de algum tempo, mas é necessário então que resulte claramente da exposição dos fundamentos ou de outros documentos anexos que o Estado-Membro tem verdadeiramente a intenção de retirar a sua regulamentação quando a situação conjuntural o permitir”.

A decisão do TJUE foi a de que: *“Esta disposição (artigo 17.º n.º 7 da Sexta Directiva ⁴⁰) também não autoriza um Estado-Membro a adoptar medidas relativas à exclusão de bens do regime das deduções do imposto sobre o valor acrescentado que não contenham a indicação da sua limitação no tempo e/ou que façam parte de um pacote de medidas de adaptações estruturais tendo por objectivo reduzir o défice orçamental e permitir o pagamento da dívida do Estado.”*

Mas o mesmo acórdão recorda que *“O artigo 17.º, n.º 7, primeiro período, da Sexta Directiva 77/388 deve ser interpretado no sentido de que não autoriza um Estado-Membro a excluir bens do regime das deduções do imposto sobre o valor acrescentado sem consulta prévia do comité previsto no artigo 29.º da mesma directiva”*. Esta condição necessária resulta também, como se disse, do teor deste artigo 177.º da Directiva IVA, e de outros acórdãos do TJUE que aqui nos dispensaremos de referenciar, postulando que a *“consulta do Comité do IVA”* constitui condição prévia à adoção de qualquer medida fundamentada naquele artigo.

No entanto, a obrigatoriedade da consulta por parte do estado membro, não exige que o *“Comité do IVA”* se pronuncie de forma positiva ou negativa sobre a

⁴⁰ Inclusão nossa.

pretensão apresentada, bastando que tome conhecimento desta ⁴¹. Foi no acórdão *Stradasfalti Srl v. Agenzia delle Entrate*, já referido, que se colocou o problema de saber se a mera notificação, sem qualquer justificação, ao “Comité do IVA”, de uma disposição da legislação nacional que excluía do direito à dedução determinadas aquisições de bens, seria suficiente para que se considerasse ter ocorrido a “consulta prevista no artigo 29.º”, hoje na Diretiva IVA descrita como “consulta do Comité do IVA”. O TJUE apreciou a questão no parágrafo 30 do suprarreferido acórdão assim: “A obrigação de consulta do Comité do IVA ficaria desprovida de qualquer sentido se os Estados-Membros se limitassem a notificar-lhe a medida nacional derogatória que pretendem adoptar sem juntarem a esta notificação qualquer explicação sobre a natureza ou o alcance da medida. O Comité do IVA deve estar em condições de deliberar validamente sobre a medida que lhe é submetida. A obrigação processual prevista no artigo 17.º, n.º 7, da Sexta Directiva pressupõe, portanto, que os Estados-Membros informem este comité de que pretendem adoptar uma medida derogatória e que lhe forneçam informação suficiente a fim de lhe permitir avaliar esta medida com pleno conhecimento de causa”.

E os efeitos para o estado membro da falta do preenchimento desse pressuposto, são também precisados no parágrafo 66 do mesmo acórdão: em tal caso “(...) as autoridades fiscais nacionais não podem opor a um sujeito passivo uma disposição derogatória do princípio do direito à dedução do IVA enunciado no artigo 17.º, n.º 1, da mesma directiva (...)”.

Ao que julgamos saber, até à presente data, Portugal não solicitou nenhuma “consulta do Comité do IVA” nos termos e para os efeitos do artigo 177.º da Diretiva IVA, de forma a “legitimar” a disciplina do artigo 21.º do CIVA em análise.

6.4. As “medidas de simplificação”

Continuamos com uma outra fundamentação que, face à Diretiva IVA pode legitimar um estado membro a excluir o direito à dedução. Trata-se de medidas “para simplificar a cobrança do imposto ou para evitar certas fraudes ou evasões fiscais”, previstas no artigo 395.º da Diretiva IVA, que corresponde ao anterior artigo 27.º da

⁴¹ Neste sentido, o acórdão *Stradasfalti Srl v. Agenzia delle Entrate*, processo C-228/05, de 14 de setembro de 2006, parágrafo 31.

Sexta Diretiva. O número 1 daquele artigo estabelece os pressupostos objetivos e subjetivos da aplicação de tais medidas, enquanto que os números 2 a 4 estão direcionados para os aspetos procedimentais.

Estamos perante uma temática que sempre tem preocupado as instituições europeias, e em especial a Comissão Europeia, que nesse contexto tem vindo a apresentar ao Conselho, por sua iniciativa própria, propostas de Diretivas motivadas pela constatação que certas despesas são suscetíveis de utilização para fins privados, e pela tentativa de uniformizar a matéria das exclusões do direito à dedução que, por esses e outros motivos, os estados membros fazem constar da legislação nacional do imposto. Foi o que aconteceu com as propostas de 1983, 1998 ⁴² e 2004.

Constata-se, na realidade, que os estados membros utilizam frequentemente o argumento de prevenção da fraude e evasão fiscais como fundamento da exclusão do direito à dedução em certas despesas empresariais. No acórdão *Ampafrance e Sanofi Synthelabo*, já antes referidos, é feita uma incursão sobre os principais aspetos a ter em consideração quando um estado membro faz uma alteração à sua legislação com os objetivos que ora se tratam ⁴³.

Quanto à dificuldade verificada na separação da parte privada da parte profissional de certo tipo de despesas, o parágrafo 56 do suprarreferido acórdão reconhece que “(...) *é conveniente salientar que se pode mostrar difícil operar uma discriminação entre a parte privada e a parte profissional de despesas como as despesas de alojamento, de restaurante, de recepção e de espetáculos, e isto mesmo que elas sejam feitas no âmbito do funcionamento normal da empresa (...)*”, mas aí se refere, igualmente, que sendo possível estabelecer, ou existindo já, na legislação de um estado membro meios que permitam evitar a fraude e evasão fiscais relativamente a certo tipo de despesas, a exclusão do direito à dedução não é necessária para alcançar esse objetivo ⁴⁴.

E esta é, sem dúvida, a posição que conduzirá, em nosso entender, a uma boa disciplina: a fraude e evasão fiscais devem ser combatidas por meios específicos desse universo, mas não devem nunca legitimar uma atuação alternativa e mais cómoda de,

⁴² Analisando estas duas propostas, PALMA, Clotilde Celorico, *IVA – algumas notas sobre os limites das exclusões do direito à dedução*, Fisco nº 115/116, setembro de 2004, pp. 67 a 70.

⁴³ Ao que sabemos não é o caso de Portugal que não subordinou a estes argumentos a disciplina do artigo 21.º do CIVA.

⁴⁴ Neste sentido, o parágrafo 61 do acórdão *Ampafrance e Sanofi Synthelabo*, já referido.

apelando ao espectro da sua verificação, seja retirado, sem mais, o direito à dedução. Está em causa o apuramento do imposto devido e este, por definição bem conhecida, tem por característica definidora não possuir carácter de sanção.

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

Tendo presente o elenco das situações constantes que o legislador nacional fez constar no artigo 21.º do CIVA, como exclusões do direito à dedução, e analisada a margem estreita que na matéria era concedida pela Sexta Diretiva, em vigor no momento da adesão de Portugal à então CEE, e que a atual Diretiva IVA mantém, levantam-se várias perguntas: por que motivo selecionou o legislador nacional aquelas despesas e não outras? Se, como já concluímos, não haviam, à data da adesão restrições de idêntico alcance, como foi possível fazê-las constar da disciplina nacional do imposto nessa data, se, como dissemos, não foi feita consulta ao Comité do IVA a seu propósito, não se apelou a “razões conjunturais”, nem foi Portugal autorizado a introduzir medidas de simplificação neste âmbito? Qual a atitude da Comissão Europeia, como guardiã dos tratados em geral, sobre esta disciplina em Portugal? Houve algum procedimento de infração por ela desencadeado como se tem verificado noutros domínios da tributação (específicas disposições dos códigos do IRS e do IRC)?

Claro que as respostas não são fáceis, sobretudo para quem não acompanhou de perto estas questões e não tem acesso a documentação que sirva de suporte à sua análise, como seriam, por exemplo, as atas das reuniões da comissão que redigiu o projeto de diploma. Recorreremos, então, à doutrina publicada a seu propósito.

Segundo MÁRIO ALEXANDRE, “*A dificuldade em tributar a afectação permanente, ou temporária, daqueles bens em fins alheios à actividade das empresas ou de estabelecer a distinção entre os serviços utilizados para as necessidades da actividade tributável do sujeito passivo e os que se destinam a uma utilização meramente particular constitui, na realidade, a única justificação para o estabelecimento discricionário da exclusão do direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado nessas despesas*”⁴⁵.

⁴⁵ Cfr. ALEXANDRE, Mário Alberto, *Imposto sobre o Valor Acrescentado – Exclusões e Limitações do Direito a Dedução*, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 350, Abril/Junho 1988, p. 63.

É certo, mas muito pouco para as respostas que buscamos.

Na data da implementação nacional do IVA, estava em discussão, em Bruxelas, uma das propostas de regulamentação e harmonização das restrições do direito à dedução de que acima falamos. Era a proposta de 12.^a Diretiva IVA ⁴⁶, sobre despesas excluídas do direito à dedução, submetida pela Comissão ao Conselho em 25 de janeiro de 1983.

Analisando a primeira redação do artigo 21.º do CIVA e a proposta de 12.^a Diretiva consta-se que, em grande medida, aquela espelha esta, o que nos leva a concluir ser essa a fonte da disciplina nacional. Vejamos.

A alínea a) do número 1 e a alínea a) do número 2, ambos do artigo 21.º do CIVA, são uma reprodução dos números 1 (1.^a e 3.^a partes) e 2, respetivamente, do artigo 1.º daquela proposta. Relativamente à alínea b) do número 1 do mesmo artigo, o legislador nacional foi mais permissivo ao conceder uma dedução em 50% nas aquisições de gasóleo, uma vez que na proposta se previa a exclusão total, quaisquer que fossem os combustíveis ⁴⁷. Também a alínea c) do mesmo número e artigo teve por base, exceto na parte relativa às portagens, a proposta ⁴⁸, refletindo a 1.^a parte da alínea d) - *“despesas respeitantes a alojamento, alimentação, bebidas (...)”* -, o número 1 do artigo 3.º da proposta ⁴⁹. Finalmente, nas alíneas d) (2.^a parte) e e) do normativo nacional - *“despesas de recepção, incluindo as relativas ao acolhimento de pessoas estranhas à empresa e as despesas relativas a imóveis ou parte de imóveis e seu equipamento, destinados principalmente a tais recepções”* e as *“despesas de divertimento e de luxo, sendo consideradas como tal as que, pela sua natureza ou pelo seu montante, não constituam despesas normais de exploração”* - reproduzem o contido no artigo 4.º da proposta.

⁴⁶ COM (83), JO C 37, de 10/02/1983.

⁴⁷ Esta opção do legislador nacional veio consagrar uma solução que foi adotada na alteração à proposta da 12.^a Diretiva, a qual foi apresentada pela Comissão em 29/02/1984, cfr. COM (84), JO C 56, de 29/02/1984.

⁴⁸ Aí dá-se a definição de *“business travel”*, algo que o legislador nacional prescindiu; no número 2 do artigo 2.º da proposta, previa-se a derrogação da exclusão nos casos das despesas suportadas com o transporte dos trabalhadores entre diversos locais de trabalho e do transporte dos trabalhadores das suas residências para o local de trabalho e vice versa, derrogação que o legislador nacional não previu.

⁴⁹ O legislador nacional previu expressamente as despesas relativas ao tabaco, ao passo que a proposta de 12.^a Diretiva não o fez.

Pelo exposto, poderá concluir-se que o motivo pelo qual o legislador nacional aprovou o artigo 21.º do CIVA foi a expectativa que a proposta fosse aprovada, antecipando essa aprovação. É, aliás, essa a observação feita na publicação “*Código do Imposto sobre o valor Acrescentado. Notas explicativas e Legislação Complementar*”, da Direcção Geral das Contribuições e Impostos, Núcleo do IVA, edição da Imprensa Nacional-Casa da Moeda, E.P., Lisboa, 1985⁵⁰: “2- *As exclusões e limitações do direito a dedução respeitantes a bens e serviços pouco essenciais ou em que a utilização em fins empresariais ou em fins particulares será dificilmente controlável, diferem, actualmente, de país para país, de entre os pertencentes à Comunidade Europeia. Está, todavia, em curso o processo de harmonização das legislações de todos os Estados membros neste domínio a partir do projecto de 12.ª Directiva [JOCE, n.º 37 (1983), de 10 de Fevereiro]. As exclusões constantes dos n.ºs 1 e 2 deste artigo foram, consequentemente, bastante influenciadas pela redacção do referido projecto de Directiva.*”.

Contudo, as expectativas não se confirmaram. A proposta caiu!

De facto, na sequência da falta de consenso no Conselho, a proposta de 12.ª Directiva foi retirada, mesmo depois da apresentação de uma proposta alterada para ter em consideração as alterações do Parlamento Europeu.

Foi depois apresentada, em 17 de Junho de 1998, versando, entre outras, também esta matéria, uma nova proposta de Directiva da Comissão ao Conselho ⁵¹.

Nos considerandos desta Proposta, para além de se constatar a falta de uniformização das despesas com limitação ou exclusão do direito à dedução no seio dos estados membros, salienta-se que “(...) *o problema da discriminação entre a natureza profissional e privada das despesas e as dificuldades da respectiva fiscalização são evidentes sobretudo para as despesas relativas aos veículos de turismo, as despesas de alojamento, de alimentação ou de bebidas, bem como para as despesas sumptuárias, recreativas e de representação*”.

As soluções desta proposta foram a revogação do número 6 do artigo 17.º da Sexta Directiva, e introdução, *ex novo*, dos artigos 17.º-A, 17.º-B e 17.º-C. No artigo

⁵⁰ Com nota prévia do Presidente da Comissão do IVA, José Guilherme Xavier de Basto e em que colaboraram vários especialistas, membros da mesma Comissão: António Nunes dos Reis, Arlindo Correia, João José Amaral Tomás, Joaquim Mateus, José Godinho Rodrigues, Maria Odete Oliveira, Maria dos Prazeres Rito Lousa, Maria Teresa Lemos e Mário Alberto Alexandre.

⁵¹ COM/98/0377, JO C 219, de 15.07.1998

17.º-A eram estabelecidas as limitações do direito à dedução, com o número 1, a definir “*veículo de turismo*” e elencando o que se consideravam “*despesas relativas aos veículos de turismo*”, propondo-se que quando os mesmos não tivessem uma “*utilização unicamente profissional*”, deviam os estados membros determinar qual a percentagem de dedução do IVA suportado nessas despesas, ou o que lhe equivale qual a percentagem de utilização profissional. O número 2 do mesmo artigo estabelecia uma “*limitação forfetária*” para o imposto suportado nas despesas de “*alojamento, alimentação ou bebidas*”. No artigo 17.º-B, alíneas a) e b), estabelecia-se a exclusão total do direito à dedução nas “*(...) despesas relativas aos veículos de turismo, tal como definidos no nº 1 do artigo 17ºA, quando a respectiva utilização profissional for inferior a 10 %*” e, também a exclusão total no respeitante às “*despesas sumptuárias, recreativas ou de representação*”. Finalmente o artigo 17.º-C previa uma norma transitória para a aplicação dos novos artigos 17.º-A e 17.º-B.

Tal como a proposta de 1983, também a proposta apresentada pela Comissão ao Conselho em 1998 não foi aceite por este ⁵².

Posteriormente, em 29 de Outubro de 2004 a Comissão volta a apresentar ao Conselho, uma nova proposta de Diretiva ⁵³, relativa à simplificação das obrigações relativas ao IVA ⁵⁴, a qual, entre outras matérias, continha também a “famigerada” disciplina “harmonizada” das limitações do direito à dedução das despesas com utilização mista, profissional e pessoal. Segundo esta nova proposta, o agora artigo 17.º-A, relativo às restrições ao direito à dedução, autorizava os estados membros a “*limitar total ou parcialmente o direito à dedução*” nas “*despesas sumptuárias, recreativas ou*

⁵² Segundo a exposição de motivos da proposta de 2004, tal deveu-se ao “*impacto orçamental*” que as medidas apresentadas pela Comissão iriam causar em cada um dos estados membros. O texto é o seguinte: “*No entanto, para alguns Estados-Membros, o impacto orçamental da proposta da Comissão foi objecto de discussões acesas. Os Estados-Membros defenderam, com insistência, no âmbito do Conselho, a adopção de uma abordagem mais flexível. Tal como anteriormente referido, o Conselho não chegou a acordo quanto à referida proposta*”.

⁵³ COM (2004) 728 final, de 29.10.2004.

⁵⁴ Apesar de esta proposta de Diretiva não ter como objetivo imediato o tratamento das despesas excluídas do direito à dedução, é referido na exposição de motivos que “*A aproximação das regras aplicáveis relativamente ao direito à dedução não seria necessária no âmbito da abordagem actualmente proposta pela Comissão. No entanto, para facilitar o funcionamento do procedimento de reembolso proposto, seria conveniente harmonizar, pelo menos, as disposições relativas às despesas em relação às quais estão previstas exclusões do direito à dedução*”.

de representação” (alínea a)); nas “*despesas relativas a viagens, alojamento, alimentação ou bebidas (...)*”, exceto quando as mesmas fizessem parte da atividade do sujeito passivo (alínea b)); nas “*despesas relativas a veículos rodoviários a motor (...)*”, exceto quando os mesmos “*(...) constituam meios de exploração dos sujeitos passivos e dos veículos destinados a venda no exercício da sua actividade, assim como dos veículos utilizados como táxis ou como veículos de escolas de condução ou utilizados para aluguer ou em locação financeira*” (alínea c)); e nas “*despesas relativas a embarcações ou aeronaves, com excepção das exclusivamente destinadas ao transporte comercial de pessoas ou de mercadorias*” (alínea d)). O número 2 do mesmo artigo concedia aos estados membros a faculdade de “*(...) fixar uma percentagem mínima de utilização dos veículos rodoviários a motor para fins profissionais*”, enquanto que o número 3 definia as exceções ao conceito de “*veículo a motor*” e aquilo que se considerava como “*despesas relativas aos veículos a motor*”.

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

8. O estado atual da “arte” de restringir o direito à dedução. Perspetiva de direito comparado

Como resulta das considerações atrás deixadas, todas as citadas propostas de Diretivas IVA, apresentadas pela Comissão ao Conselho, tinham como objetivo primeiro, na parte relativa às exclusões do direito à dedução, a eliminação das disparidades existentes no seio dos estados membros. Essa mesma disparidade de regimes refletiu-se, aliás, na falta de consenso no âmbito do Conselho, para a adoção de uma disciplina comum nesta matéria.

Neste contexto, justifica-se uma pequena análise de direito comparado. Os documentos que lhe servem de base são os elaborados pela Comissão Europeia em outubro de 2010 (o de fevereiro de 2014 visa apenas a Croácia). Utilizando os dados constantes do TAXUD/C/1, obtidos por informação direta das autoridades fiscais em causa ⁵⁵, e que se apresenta como o mais recente para a nossa análise, analisaremos a

⁵⁵ Todas as remissões que este documento faz para qualquer diploma legal que não respeite ao consumo (nomeadamente para os códigos do imposto sobre o rendimento e legislação avulsa) não irão ser tratadas nesta análise.

situação em quatro estados membros para que, sem alargar o universo que tornaria a leitura algo maçadora, possamos extrair a conclusão que visamos. São eles a Alemanha, a Bélgica, a Holanda e a França, cujos regimes traduzem a diversidade de soluções verificada num leque mais vasto.

Na Alemanha a exclusão total do direito à dedução abrange as despesas de entretenimento não aceites fiscalmente na tributação do rendimento; as privadas conexas com a residência do sujeito passivo e as relativas a bens e serviços profissionalmente utilizados em percentagem inferior a 10%.

Na Bélgica, a exclusão verifica-se nas despesas com tabacos manufacturados (exceto se objeto da atividade do sujeito passivo); nas despesas de alojamento, refeições e bebidas; nas despesas de entretenimento (incluindo as despesas de receção de pessoas estranhas à empresa), sendo a exclusão de 50% nas despesas com veículos de transporte rodoviário de passageiros e/ou mercadorias ⁵⁶.

A Holanda corta integralmente o direito à dedução nas despesas com hotéis e restauração, e impõe limitações nas despesas de entretenimento, nas ofertas, e despesas de fornecimento de alimentação e bebidas aos trabalhadores.

Por último, a França exclui do direito à dedução o imposto suportado nas despesas de bens e serviços utilizados em mais de 90% para fins estranhos à atividade exercida; nos serviços de transporte do pessoal, serviços conexos e alojamento de administradores e trabalhadores; nas despesas com qualquer tipo de veículos e equipamentos destinados ao transporte do pessoal ou a uso misto e nas despesas com combustíveis (exceção para gásóleo e gás de petróleo, hidrocarbonetos gasosos e querosene com dedução entre 50 a 80% de dedução do respetivo imposto).

Do exposto, e não obstante as naturais dificuldades de direccionar a análise a um ou uns normativos isolados, sem ter em conta a restante disciplina em que aqueles estão inseridos, pensamos poder concluir pela existência de um denominador comum - o facto de sempre se tratar de despesas suscetíveis de uso privado e profissional/empresarial; de despesas não essenciais ao exercício da atividade ou de despesas com bens ou serviços que possam associar-se a situações de fraude ou de evasão fiscais.

⁵⁶ De fora ficam as despesas relativas aos seguintes veículos: a motor com peso máximo superior a 3500 kg; de transporte de passageiros para mais de oito pessoas; de transporte de doentes, feridos, prisioneiros e funerários; que não sejam obrigados a registo; concebidos para acampar; ciclomotores e motociclos; adquiridos para revenda; destinados a atividade de *rent-a-car* ou destinados a serem utilizados exclusivamente no transporte remunerado de passageiros.

Esse denominador comum mostra a necessidade, difícil mas possível, de regulação e harmonização. As diferenças verificadas significam, indiscutivelmente, um atropelo à funcionalidade do mercado único europeu.

8. As consequências de falta de critérios uniformes para as restrições do direito à dedução

Existindo oscilações, nos diferentes estados membros, na matéria relativa a limitações, restrições ou exclusões do direito à dedução em IVA, os sujeitos passivos que atuam transfronteiras são confrontados com diferentes soluções, umas mais restritivas e outras mais permissivas, ao mesmo tempo que os imperativos de uniformidade da base de cálculo do imposto e de neutralidade, que constituem os mais apontados méritos do IVA como modelo de tributação do consumo ou despesa ficam prejudicados. Os sujeitos passivos de um estado membro que autorize a dedução completa do imposto para todas as despesas, com exceção das que não se revestem de carácter profissional, beneficiam de vantagem relativamente aos sujeitos passivos dos estados membros em que certas categorias de despesas são objeto de exclusão do direito a dedução, diversidade de tratamento que pode implicar distorções de concorrência nas trocas internacionais de bens e de serviços, na medida em que os seus efeitos se repercutem indiretamente nos respetivos preços. E embora a existência desta diversidade não seja um fenómeno novo, verificando-se, como dissemos, desde a inicial adoção do IVA, o certo é que a realização, em 1 de janeiro de 1993, do mercado interno deu, indiscutivelmente, uma maior importância a essas divergências, na medida em que aumentou a concorrência direta das legislações nacionais e as dificuldades da respetiva aplicação pelos estados membros. É que, quando os sujeitos passivos não possam deduzir, no todo ou em parte, o imposto suportado nos seus *inputs*, o valor do imposto não deduzido será considerado como um custo e, como tal, repercutido, ainda que de forma oculta, no preço dos seus *outputs*. *Outputs* necessariamente mais onerosos quando comparados com os dos sujeitos passivos dos estados membros que não preveem limitações ou exclusões à dedução do imposto de determinadas despesas. Em consequência, quebra-se a neutralidade do imposto – o imposto acaba por ter efeitos económicos na cadeia produtiva – e geram-se distorções de concorrência no seio do mercado interno.

Parece portanto imperioso que não se abandone o exercício de aproximação das diferentes regras nacionais atuais, deixando embora aos estados membros uma certa margem de manobra que lhes permita tomar em consideração especificidades dos seus países.

9. Que evolução?

Frente àquelas dificuldades e a esta necessidade, qual a desejável perspectiva de evolução?

Não esquecendo a falta de consenso dos estados demonstrada na impossibilidade de aprovação de qualquer das propostas de diretivas já referidas, facticidade que muito se deve à resistência motivada por razões orçamentais sentidas sobretudo hoje com a crise mais ou menos generalizada a que assistimos, pensamos ser possível aduzir algumas considerações à laia de conclusões e contributos.

A primeira poderá passar pela aprovação de uma diretiva que defina taxativamente quais os bens e serviços excluídos do direito à dedução. Esta solução teria a vantagem de uniformizar os sistemas jurídicos dos estados membros em matéria das exclusões do direito à dedução, eliminando os impactos negativos que atualmente se verificam no funcionamento do mercado interno.

Há que não esquecer, todavia, que constituindo o direito a dedução um elemento fundamental do sistema do IVA, qualquer exclusão desse direito deve ser visto como uma exceção a regra, exceção que tem de ter uma justificação precisa e uma delimitação estreita, havendo que bem delimitar os conceitos, caso contrário, a falta de uniformização nos mesmos pode criar, agora por via interpretativa, as mesmas ou maiores dificuldades. O que deve entender-se por "despesas sumptuárias"? E por "despesas recreativas e de representação"? Serão sumptuárias as despesas que, devido ao seu carácter e ao seu montante, não possam ser consideradas despesas normais de exploração (um quadro de Picasso para o gabinete do diretor financeiro?). Serão recreativas e de representação as despesas que visem criar nos clientes, reais ou potenciais, uma imagem positiva do sujeito passivo e da sua atividade? Ou apenas aquelas que são efetuadas com o objetivo único de induzir os clientes a concluírem um negócio ou os empregados a realizarem as suas atividades (a realização anual de um espetáculo para clientes, fornecedores e trabalhadores no aniversário de constituição da empresa, ou a oferta a um potencial cliente de uma curta estadia na região onde se

produzem os produtos comercializados)? E o mesmo, embora bem menos difícil, porque mais objetivo, o que deve entender-se por veículos, combustíveis, ou mesmo viagens de negócios?

Uma segunda solução, seria definir, igualmente por via de diretiva, um rol de despesas excluídas do direito à dedução, mas concedendo ao sujeito passivo a possibilidade de definir um “pro rata” ou coeficiente de dedução baseado no presumível uso profissional dessas despesas. A França usa-a, embora seja uma solução que mais passível de obter consenso é, por outro lado, mais propícia a práticas abusivas por parte dos sujeitos passivos, recorrendo a percentagens “mais amigas” da poupança fiscal, num campo que é sempre de difícil controlo por parte das autoridades tributárias dos estados membros.

E, por último, a terceira solução seria a de suprimir, pura e simplesmente o artigo 176.º da Diretiva IVA, daí resultando, *qua tale*, a inexistência de qualquer restrição do direito à dedução. A distinção entre imposto dedutível, porque respeitante a *inputs* de uso profissional utilizados exclusivamente em *outputs* com direito à dedução, e imposto não dedutível (porque respeitante a *inputs* utilizados exclusivamente em *outputs* de atividades não sujeitas ou, sujeitas mas isentas sem direito a dedução), seguiriam as regras gerais do direito à dedução que começamos por apresentar, e que têm, em nosso entender, potencialidade para aplicação. Reconhecemos, todavia, com realismo, que esta será solução dificilmente adotada, não só pelas dificuldades acrescidas de fiscalização e controlo, mas também pelos custos associados, tanto para a administração fiscal como para os contribuintes que, de forma séria, quisessem bem medir a intensidade do uso de tais bens ou serviços em atividades profissionais e privadas e, dentro das profissionais, em cada um dos tipos acabados de referir.

10. Conclusões

- A neutralidade que reveste o IVA, nas diversas vertentes em que pode ser analisada, é conseguida através do exercício do direito à dedução, mecanismo inerente ao método indireto subtrativo.
- Apesar de não existir uma norma substantiva que obrigue o sujeito passivo a exercer o direito à dedução e, consequentemente, nenhuma norma punitiva que sancione o seu incumprimento, o direito à dedução deve ser visto como um dever e não como uma faculdade, sob pena de quebra daquela neutralidade.

- A regra é a de que o direito à dedução seja sempre exercido, respeitados que sejam um conjunto de requisitos que se fundamentam, direta e estreitamente, na construção jurídica em que o imposto assenta. Requisitos que, diga-se em abono dos objectivos que visam assegurar, deverão ser formulados obedecendo a padrões de coerência, de lógica, de precisão, de clareza na respectiva explicitação e de razoabilidade na respectiva aplicação, sendo neste contexto que devem ser entendidas as limitações, restrições ou exclusões do direito à dedução, que verdadeiramente se revelem indispensáveis ao respeito pelos princípios jurídicos subjacentes à mecânica e economia do imposto. Como escrevia Eça de Queirós na Correspondência de Fradique Mendes *“As palavras são, como se diz em pintura, valores: para produzir, pois, um certo efeito de força ou de graça, o caso não está em ter muitos valores, mas em saber agrupar bem os três ou quatro que são necessários”*. Ou seja, o respeito por aquelas “válidas” exigências, tem de afastar das mesmas “as outras complicações” que, sendo passíveis de serem evitadas, mais não fazem do que criar desnecessários custos administrativos e de cumprimento, e entravar um relacionamento que se quer aberto, confiante e redutor de litígios entre os contribuintes e as suas autoridades fiscais.
- Em Portugal o IVA entrou em vigor em 1 de janeiro de 1986, mediante a transposição da então Sexta Diretiva IVA. Em matéria do direito a dedução resultaram consignadas as regras da Diretiva, a elas acrescentando, por decisão do legislador nacional, um conjunto de limitações do direito à dedução que o mesmo fez constar do artigo 21.º do CIVA. Ora, o direito comunitário à data - a Sexta Diretiva IVA - apenas permitia limitar o exercício do direito à dedução mantendo tal limitação como cláusula de *“stand still”*, em despesas sem carácter estritamente profissional, quando existissem razões conjunturais que justificassem a limitação ou quando a mesma fosse aprovada como medida de simplificação da cobrança do imposto ou para evitar fraudes ou evasões fiscais. O carácter transitório, de *“stand still”*, era prerrogativa dos estados membros cuja legislação nacional contemplasse medidas de idêntico alcance já *“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”*, sem que ao sujeito passivo pudesse ser negado o direito de provar que as despesas em causa revestiam *“carácter estritamente profissional”*. Não era, em 1986, a situação de Portugal. Por outro lado, nem da doutrina, nem dos trabalhos preparatórios que conduziram à redação e aprovação do CIVA, resulta que

tenha sido feita qualquer consulta ao “*Comité do IVA*” alegando “*razões conjunturais*”, ou que tenham sido aprovadas medidas especiais para “*simplificar a cobrança do imposto ou para evitar certas fraudes ou evasões fiscais*”, que pudessem fundamentar a disciplina do artigo 21.º. Pelo que concluímos pela fundamentação do legislador nacional na contemporânea Proposta de 12.ª Diretiva, antecipação da sua posterior aprovação. A verdade é que tal proposta (de 1983) caiu por falta de consenso dos Estados-Membros, o mesmo tendo acontecido a posteriores propostas de idêntico alcance apresentadas pela Comissão Europeia, A conclusão é então a de que a disciplina portuguesa não respeita o direito comunitário!

- Sente-se, porém, que é imperioso disciplinar a matéria de forma consentânea com os princípios do imposto e uniformemente para todas as legislações domésticas do IVA comunitário, e que a ausência duma tal disciplina provoca grande disparidade de regimes no seio dos estados membros. A coexistência (como resulta do direito comparado comunitário) de regimes totalmente permissivos, mediantemente permissivos e totalmente impeditivos do exercício do direito à dedução em *inputs* considerados suscetíveis de uso misto, pessoal e profissional, de *inputs* qualificados como não indispensáveis ao exercício da atividade ou entendidos como potenciadores de situações de fraude e evasão fiscal, justificam um esforço harmonizador, com a Comissão Europeia a manter na sua agenda a aprovação de uma Diretiva disciplinadora. Até lá, resta aguardar que, no entretanto, não venhamos a ser confrontados com um procedimento de infração, como se já tem verificado em matérias de tributação do rendimento.