

[Acórdãos STA](#)

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo

Processo: 02599/05.6BELSB
Data do Acórdão: 26-02-2025
Tribunal: PLENO DA SECÇÃO DO CT
Relator: ANABELA RUSSO
Descritores: UNIFORMIZAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA
IVA
DEDUÇÃO
Sumário: As exclusões do direito a dedução previstas no artigo 21.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) na data da adesão da República Portuguesa na União Europeia estavam abrangidas pela cláusula de *standstill* prevista no artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva.
Nº Convencional: JSTA000P33372
Nº do Documento: SAP2025022602599/05
Recorrente: MODELO1 A... AG
Recorrido 1: AT – AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA
Votação: UNANIMIDADE
Aditamento:

▼ Texto Integral

Texto
Integral:

RECURSO DE UNIFORMIZAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA

PLENO DA SECÇÃO DE CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

Acórdão

1. RELATÓRIO

1.1. “Modelo1 A... A.G.”, inconformada com os indeferimentos tácitos da Reclamação Graciosa e do Recurso Hierárquico por si deduzidos contra o indeferimento parcial de pedido de reembolso do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) que formulara ao abrigo do preceituado no Decreto-Lei n.º 408/87, de 31 de Dezembro, relativo a despesas por si suportadas e descritas no artigo 21.º do Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado (CIVA), interpôs a presente Impugnação Judicial.

1.2. O Tribunal Tributário de Lisboa julgou a acção parcialmente procedente, entendendo, nuclearmente, que, nos termos do artigo 21.º, n.º 2 do CIVA, 50% do valor das despesas identificadas pela Impugnante era dedutível.

1.3. Interpostos recursos jurisdicionais por ambas as partes, foi proferido acórdão pelo Tribunal Central Administrativo Sul negando procedência ao recurso jurisdicional interposto pela Impugnante e concedida integral procedência ao recurso interposto pela Autoridade Tributária e Aduaneira, revogando, em conformidade, a sentença recorrida.

1.4. Deste julgamento do Tribunal Central Administrativo Sul interpôs a Impugnante Recurso de Revista junto do Supremo Tribunal Administrativo, que não foi admitido considerando-se que, tendo o TJUE dado já resposta plena e definitiva à questão que a Recorrente alegava ser de importância jurídica fundamental – “saber se o Código do IVA, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro, em concreto o artigo 21.º, n.º 1, que entrou em vigor em 1 de janeiro de 1986, pode ser qualificado com uma exclusão prevista e efetivamente aplicável na legislação nacional no momento da entrada em vigor da Sexta Directiva, para efeitos de aplicação da cláusula de *standstill*, tendo em conta, em primeiro lugar, que o Código do IVA (e o artigo 21.º, n.º 1) entrou em vigor por ocasião e por causa da adesão da República Portuguesa à Comunidade Económica Europeia (CEE) e, em segundo lugar, que o Código do IVA, naquela redação e não obstante o diferimento da aplicação do sistema comum do IVA para 1 de janeiro de 1989, transpôs para o ordenamento jurídico interno uma parte significativa da Sexta Directiva, sendo a República Portuguesa, naquela data, plenamente conhecedora dos princípios subjacentes ao sistema comum do IVA e aos quais se estava a vincular” – não existir justificação alguma para o Supremo Tribunal Administrativo se pronunciar.

1.5. Inconformada, insiste a ora Recorrente, interpondo o presente Recurso para Uniformização de Jurisprudência, alegando que perfilharam entendimentos opostos relativamente à mesma questão fundamental de direito, por um lado o acórdão proferido nestes autos a 26 de Junho de 2023 (*decisão*

recorrida) e o acórdão proferido, também pelo Tribunal Central Administrativo Sul, a 27 de outubro de 2021, no processo n.º 1113/05.8BELSB(acórdão fundamento)

1.6. As alegações de recurso apresentadas, através das quais a Recorrente visa demonstrar a referida oposição, mostram-se finalizadas com as seguintes conclusões:

«1.º O presente recurso vem interposto em virtude da evidente contradição entre o douto acórdão recorrido e o acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul em 27.10.2021, no âmbito do processo n.º 1113/05.8BELSB;

2.º A contradição do acórdão recorrido com o identificado aresto ocorre relativamente ao alcance da cláusula de standstill, em concreto quanto à exclusão de dedução prevista no artigo 21.º, n.º 1, alínea d), do Código do IVA;

3.º Verifica-se identidade substancial de situações fáticas, uma vez que ambos os arestos se debruçaram sobre pedidos de reembolso de IVA, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 408/87, de 31 de dezembro;

4.º Verifica-se identidade dos fundamentos de direito, uma vez que ambos os arestos são chamados a pronunciar-se sobre as mesmas questões jurídicas, quais sejam, a exclusão de dedução prevista no artigo 21.º, n.º 1, alínea d), do Código do IVA e o alcance da cláusula de standstill;

5.º Não obstante a identidade da situação fáctico-jurídica vertida e apreciada nos acórdãos em causa, viriam os mesmos a decidir em sentido contraditório: no **acórdão recorrido** entendeu-se que a exclusão de dedução prevista no artigo 21.º, n.º 1, alínea d), do Código do IVA se encontra abrangida pela cláusula de standstill, enquanto no **acórdão fundamento** entendeu-se que aquela mesma exclusão não se encontra abrangida pela cláusula de standstill;

6.º Deste modo, resulta manifesta a contradição entre os arestos em confronto, sendo que, no entender da Recorrente deverá prevalecer a solução consagrada no acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul em 27.10.2021, no processo n.º 1113/05.8BELSB;

7.º O direito à dedução é um elemento essencial do IVA que visa garantir a neutralidade do imposto e tem sido reconhecido como tal desde a Primeira Diretiva;

8.º Embora reafirmando a importância do direito à dedução (cf. artigo 1.º, n.º 2), a Sexta Diretiva consagrou uma exceção, estabelecendo que, antes de decorridos quatro anos desde a entrada em vigor, seriam determinadas as despesas que não conferiam o direito à dedução (cf. artigo 17.º);

9.º No entanto e até que fosse aprovado e publicado o referido elenco de despesas, o legislador comunitário permitiu que os Estados-membros mantivessem "(...) as exclusões previstas na legislação nacional respectiva no momento da entrada em vigor da presente directiva." (cf. artigo 17.º, n.º 6), consagrando assim a designada cláusula de standstill;

10.º O Tribunal a quo considerou que as exclusões previstas no artigo 21.º, n.º 1, do Código do IVA se encontram abrangidas pela cláusula de standstill (cf. p. 42 do acórdão), todavia, salvo o devido respeito, considera a Recorrente que o Tribunal a quo incorreu em erro de julgamento;

11.º A este entendimento não se pode contrapor o despacho proferido pelo TJUE no processo C-837/19 (Super Bock Bebidas), uma vez que no âmbito do referido processo o TJUE limitou-se a constatar as datas da adesão de Portugal à CEE e da entrada em vigor da Sexta Diretiva, quando, na verdade, a resposta à questão de saber se o artigo 21.º, n.º 1, do Código do IVA se encontra, ou não, abrangido pela cláusula de standstill depende da interpretação da legislação interna a qual é da competência do órgão jurisdicional nacional;

12.º Por forma a determinar se aquela exclusão se encontra abrangida pela cláusula de standstill não basta atentar nas datas da entrada em vigor, mas no conteúdo do normativo vigente e no contexto em que o mesmo foi aprovado;

13.º Em primeiro lugar, o artigo 21.º do Código do IVA entrou em vigor precisamente no mesmo dia em que Portugal aderiu à denominada CEE - 1 de janeiro de 1986 -;

14.º A introdução do IVA em Portugal teve lugar por causa e por ocasião da adesão à CEE, como, aliás, consta do preâmbulo do Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro, sendo que, até esta data, não existia no ordenamento jurídico nacional um verdadeiro imposto sobre o consumo, mas apenas o denominado Imposto sobre Transações;

15.º Ora, como vem afirmando o TJUE a cláusula de standstill "(...) não permite a um novo Estado-Membro modificar a sua legislação interna, por ocasião da sua adesão à União, num sentido que afaste essa legislação dos objetivos dessa diretiva. Uma modificação desse tipo seria contrária ao próprio espírito dessa cláusula." (cf. acórdão AES de 18 de julho de 2013, processo C-124/12);

16.º Embora tenha sido diferida para 1 de janeiro de 1989 a plena aplicação das regras que constituem o sistema comum do IVA, quando o legislador introduziu o IVA, por ocasião da adesão à CEE, tinha pleno conhecimento de que as exclusões constantes do artigo 21.º, n.º 1, do Código do IVA eram contrárias aos princípios do sistema comum do IVA;

17.º Pelo que não se vislumbra qualquer expectativa da República Portuguesa que mereça ser salvaguardada através desta cláusula (cf. neste sentido, RAQUEL MAURÍCIO, A cláusula de salvaguarda e as limitações à dedutibilidade do IVA, Cadernos IVA 2022, Almedina, p. 383);

18.º A não ser assim, permitir-se-iam situações de discriminação entre Estados-membros que tivessem aderido à CEE antes da Sexta Diretiva (cf. neste sentido, RAQUEL MAURÍCIO, A cláusula de salvaguarda e as limitações à dedutibilidade do IVA, Cadernos IVA 2022, Almedina, p. 383);

19.º Em segundo lugar, não obstante ter sido diferida a plena aplicação das regras que constituem o sistema comum do IVA a verdade é que, na prática, o legislador abdicou deste deferimento, já que o Código do IVA, conforme aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro, constituiu uma primeira etapa na transposição da Sexta Diretiva, a qual viria a ser concluída, mais tarde pelo Decreto-Lei n.º 195/89, de 12 de junho;

20.º Pelo que, não pode admitir-se que ao mesmo tempo que o legislador nacional transpõe a Sexta Diretiva, crie exceções ao direito à dedução que colidem com os princípios inerentes ao sistema comum do IVA e pretenda ver salvaguardada a sua aplicação;

21.º Em face de todo o exposto, deve o **acórdão recorrido** ser anulado firmando-se, para efeitos de uniformização de jurisprudência, o entendimento supra e que foi perfilhado no **acórdão fundamento**, qual seja o de que o artigo 21.º, n.º 1, alínea d), do Código do IVA não se encontra abrangido pela cláusula de standstill;

22.º Assim, não estando esta exclusão abrangida pela cláusula de standstill e resultando provado dos presentes autos que estas despesas se inserem no âmbito da atividade da Recorrente e visam a realização de operações tributáveis (cf. p. 11 da sentença), deve ser determinada a anulação da decisão do pedido de reembolso, na parte em que indeferiu o pedido de reembolso de IVA, reembolsando-se o IVA à Recorrente, acrescido de juros indemnizatórios.

1.7. A Fazenda Pública, notificada para, querendo, contra-alegar, nada disse.

1.8. O Ministério Público, notificado, apresentou "contra-alegações", aí tendo concluído nos seguintes termos:

«1 – O presente recurso para Uniformização de Jurisprudência vem interposto do duto Acórdão proferido em 22/06/2023 pelo Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS), por oposição/contradição deste sobre a mesma questão fundamental de direito com o duto Acórdão do TCAS proferido em 27/10/2021, no âmbito do processo nº 1113/05.8BELSB.

2 – No Acórdão recorrido foi entendido que a exclusão de dedução prevista no artigo 21.º, n.º 1, alínea d), do Código do IVA se encontra abrangida pela cláusula de standstill, enquanto no acórdão fundamento foi entendido que aquela mesma exclusão não se encontra abrangida pela cláusula de standstill.

3 – Da análise aos Acórdãos em confronto, entendemos que são chamados a pronunciar-se sobre a mesma questão jurídica, têm por base factualidade substancialmente idêntica e decidiram em contrário, seguindo uma diferente interpretação e aplicação das normas jurídicas.

4 – Entendemos que as exclusões ao direito à dedução, previstas no art. 21º do CIVA, foram autorizadas pela cláusula denominada de "congelamento" ou de standstill prevista no art. 17º, nº 6 da Sexta Diretiva (que corresponde ao capítulo 3, "limitações do direito à dedução", arts. 176º e 177º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro, relativa ao sistema comum do IVA - Diretiva IVA) e que esta cláusula não limita as exclusões das deduções pré-existentes à sua entrada em vigor na ordem interna àquelas que não tenham carácter profissional.

5 – Termos em que somos de parecer que o Acórdão recorrido deve manter-se na ordem jurídica, com o entendimento constante do mesmo.»

1.9. Colhidos os *vistos dos Senhores Juízes Conselheiros Adjuntos*, nos termos do artigo 92.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), cumpre, agora, decidir, em conferência do Pleno desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

2. OBJECTO DO RECURSO

2.1. Pretende a Recorrente com a interposição do presente recurso que se uniformize jurisprudência relativamente a uma *questão fundamental de direito*, que, em seu entender, foi decidida em sentido oposto nos identificados acórdãos do Tribunal Central Administrativo Sul, a saber, qual o alcance da cláusula de *standstill*, em concreto quanto à exclusão de dedução prevista no artigo 21.º, n.º 1, alínea d), do Código do IVA. Por outras palavras: saber se as exclusões à dedução do IVA previstas no artigo 21.º do CIVA, na redacção à data dos factos, estavam, ou não, cobertas pela cláusula de congelamento ou *standstill* prevista na Sexta Directiva.

2.2. Neste contexto são duas as questões a decidir. Por um lado, saber se estão reunidos os pressupostos formais e substanciais de admissão do presente recurso. Por outro, verificados os referidos pressupostos, julgar a questão que se encontra enunciada no ponto 2.1., uniformizando jurisprudência.

3. FUNDAMENTAÇÃO

3.1. Fundamentação de facto

3.1.1. No acórdão recorrido estão fixados como provados os seguintes factos:

A) A impugnante é uma sociedade sucursal do «GRUPO A...» que tem como objeto social a produção e a comercialização de meios de transporte, nomeadamente de veículos a motor, peças, componentes e acessórios de meios de transporte, de máquinas a motor e outros dispositivos mecânicos, de máquinas para fins domésticos e agrícolas, de produtos semelhantes e a realização de negócios relacionados, de forma direta ou indireta, com o objeto da empresa (cfr. fls. 317 dos autos).

B) Em 16.07.2002, a Impugnante deu entrada nos Serviços do IVA de um Pedido de Reembolso do montante total de €595.499,68, referente ao período de 12/2001, onde foi registado com o número ...37 [cfr. fls. 297 a 301 do Processo Administrativo (PA) junto aos autos].

C) O pedido de reembolso, atrás mencionado, foi deferido no montante de €454.796,28 e indeferido no montante de €133.837,16, com o fundamento de «Imposto suportado em despesas enumeradas no artigo 21.º do CIVA (n.º 2, artigo 3.º) - cfr. fls. 293 a 296 do PA junto aos autos.

D) Em 09.11.2004, a Impugnante deu entrada da Direção de Serviços de Administração do IVA, de Reclamação Graciosa, com os fundamentos que aqui se dão por reproduzidos (cfr. fls. 33 a 68 do PA junto aos autos).

E) Em 07.06.2005 a Impugnante deu entrada de Recurso Hierárquico do indeferimento tácito da Reclamação Graciosa da parte em que concluiu pelo indeferimento parcial do pedido no montante de €133.837,16, com os fundamentos que aqui se dão por reproduzidos (cfr. fls. 122 a 169 do PA junto aos autos).

F) As despesas sobre as quais a Impugnante suportou IVA encontram-se juntas ao pedido de reembolso, a fls. 298 a 301 do PA junto aos autos;

G) Em 31.01.2006 a Diretora de Serviços do IVA, em Substituição, proferiu despacho de junção da informação retro para instrução do Processo Administrativo que mantém a posição de indeferimento do reembolso (cfr. fls. 289 a 292 do PA junto aos autos).

H) A impugnação deu entrada no Tribunal tributário de Lisboa em 03.11.2005, carimbo apostado no rosto da petição inicial.

3.1.2. Por sua vez, no acórdão fundamento ficou apurada a seguinte factualidade:

A) A Impugnante é uma sociedade constituída segundo o direito Suíço não residente, sem sede, estabelecimento estável ou domicílio em Portugal, que não possui registo no território nacional, para efeitos de IVA - cf. fls. 648 dos autos.

B) Em 25 de Junho de 2003, a Impugnante requereu aos Serviços do IVA, nos termos do DL 408/87, de 31/12, o reembolso da quantia de € 528.147,61, relativo a IVA invocando que o mesmo fora suportado no âmbito de uma acção de promoção, realizada em Portugal, no ano 2002, relativamente ao lançamento de um novo modelo de automóvel da marca A... o A... Modelo2 – cf. documento de fls. 105 e documentos de fls. 106 a 525 dos autos e 525 do processo administrativo tributário (PAT) que se dão por integralmente reproduzidos.

- C)** Em 18/8/2003 a Impugnante requereu a junção de documentação emitida pela Autoridade Tributária suíça atestando a reciprocidade de tratamento a entidades portuguesas – cf. fls. 526 dos autos.
- D)** Por despacho do Director de Serviços de Reembolsos do Imposto sobre o Valor Acrescentado, datado de 11/11/2003, foi indeferido o seu pedido pelo facto de as despesas sobre as quais incidiu o imposto constituírem «*despesas enumeradas no ARTº 21 do CIVA (n.º 2 do ART.º 3)*».
- E)** Tal despacho foi comunicado à Impugnante através de ofício datado de 15/11/2003 – cf. fls. 528 dos autos.
- F)** A Impugnante requereu a notificação da fundamentação da decisão de indeferimento, ao abrigo do artigo 37.º do CPPT, bem como a notificação dos meios de defesa – cf. fls. 529 dos autos.
- G)** Através de ofício datado de 30/1/2004 foi comunicado à Impugnante que os motivos do indeferimento: «despesas enumeradas no artº 21 do CIVA, na alínea d) nomeadamente despesas respeitantes a alojamento, alimentação» - cf. documento de fls. 534;
- H)** Em 30/04/2004 a Impugnante deduziu reclamação graciosa – cf. documento de fls. 535 que se dá por integralmente reproduzido.
- I)** Na ausência de resposta à reclamação em 29/11/2004 a Impugnante deduziu Recurso Hierárquico – cf. documento de fls. 57 do PAT.
- J)** Na ausência de resposta ao Recurso Hierárquico a Impugnante deduziu a presente acção em 22/05/2005 – cf. fls. 3 dos autos.
- K)** Por despacho de 20/7/2010 foi o referido pedido de reembolso indeferido com fundamento no n.º 1 do Art.º 5 do DL 408/87, de 31/12).
- L)** Os eventos destinados ao lançamento de novos modelos de veículos automóveis comportam a apresentação do modelo junto dos jornalistas especializados que são convidados para o evento e a realização de testes de condução por representantes dos jornalistas especializados;
- M)** A Impugnante apresentou com o pedido de reembolso as facturas relativas aos serviços adquiridos à sociedade exploradora do B... em ... correspondentes à utilização das salas de conferência «meeting rooms» designadas salas ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... e ... do referido Hotel entre o dias .././2002 e .././2002 - cfr. factura n.º ...57 de 03/04/2002 e n.º ...63, de 03/04/2002, a fls. 120, 121, 129 a 160 dos autos.
- N)** A Impugnante apresentou ainda com o pedido de reembolso as facturas relativas aos serviços adquiridos à sociedade exploradora do B... em ... relativas a despesas com telecomunicações, com o descritivo do serviço - «*Telephone*», «*equipment rental 1641 linhas 1+1*» «*linhas digitais*» - cfr. facturas n.ºs ...63, de 03/04/2002, a fls. 128 a 162, 165, 166 dos autos;
- O)** Juntou ainda facturas respeitantes a despesas designadas de «*banquetes*», «*bar banquets*», «*room service*» em várias salas, «*room groups*», «*meeting rooms court ténis*», «*meeting rooms parq estac*» - cf. facturas de fls. 129 a 180 dos autos;
- P)** As facturas referidas nas alíneas anteriores encontram-se emitidas com referência entre outras a «*C...*», «*D...*», «*... Central Office*», «*... Central Office*», «*... Central Office*», «*... Central Office*» - cf. fls. 168 a 270.
- Q)** Foram incluídas no pedido identificado em B) facturas relativas a «*laundry*», «*minibar*», «*cry cleaning*» – cf. fls. 176 a 184 dos autos;
- R)** Foram ainda juntas facturas respeitantes a «*coffee breaks*» e «*tapas lunch*» emitidas pela E..., Lda., F..., Lda., G..., Lda. – cf. fls. 271 a 459 dos autos.
- S)** Foram ainda incluídas despesas relativas ao aluguer de veículos correspondentes à prestação de serviços.
- T)** Foram também incluídas facturas relativas a despesas com gasóleo – cf. fls. 474 a 500 dos autos.
- U)** E ainda facturas relativas a serviços de tradução simultânea – cf. fls. 504 a 507.
- V)** Foram juntas facturas com timbre da sociedade «H..., Lda.», com a descrição «Apoio logístico ao lançamento do novo Modelo2», referente a diversos serviços relacionados com «*decoration and flowers – Dinner/Linch/Breakfast*», «*T-Shirts Mit Modelo2 Logo*», «*table clothes*», «*buffet tables*», «*olive trees incl. transportation/maintenance*», «*Modelo2 airport*», «*hostesses*», «*Dinner GHTS Club*» «*catering*», recolha de lixo, equipamentos de jardinagem, condutores de veículos automóveis, papel, ténis, 2 garrafas de vinho do Porto, reparação de danos causados, serviços de «*road-checks prior test drive*», com os cartões de

telecomunicações (mobile phone - cards and mobile phone rental), fotocopiadoras, serviços de estacionamento, casas de banho portáteis, segurança, entre outras – cf. fls. 461 a 473 e 501 a 503.

3.2. Fundamentação de direito

3.2.1. Da admissibilidade do Recurso para Uniformização de Jurisprudência.

3.2.1.1. Reanalisados os articulados, conclui-se inexistir qualquer fundamento para que não seja reconhecido que estão verificados os pressupostos formais de admissão do presente recurso: a Recorrente ficou vencida no acórdão recorrido e interpôs o presente recurso no prazo de 30 dias contados do trânsito em julgado do acórdão da formação preliminar que não admitiu o recurso de revista.

3.2.1.2. E também nenhum fundamento se logra encontrar para que não se julguem igualmente verificados os pressupostos substanciais de admissão que se mostram impostos, conjugadamente, pelos artigos 281.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), 140.º, n.º 3 e 152.º, n.º 3 do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) e 688.º, n.º 2 do Código de Processo Civil (CPC).

3.2.1.3. De facto, constituindo a decisão recorrida um acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul que está em oposição relativamente a uma mesma questão fundamental de direito com um outro acórdão do mesmo Tribunal Central, já transitado em julgado, e não existindo jurisprudência recentemente consolidada deste Supremo Tribunal Administrativo sobre a questão que nos vem colocada para uniformização jurisprudência, há que concluir que todos os pressupostos substanciais de admissibilidade se mostram preenchidos e, nesta medida, que se impõe conhecer o mérito do recurso e fixar jurisprudência.

3.2.1.4. Concretizando: (i) em ambos os acórdãos em confronto se apreciaram a legalidade das decisões de indeferimento parcial de pedidos de reembolso de IVA formulados ao abrigo do Decreto-Lei n.º 408/87, de 31 de Dezembro, estando em causa despesas em que as Impugnantes haviam incorrido no âmbito de acções de promoção de novos modelos da marca A... realizadas em Portugal, previstas no artigo 21.º do CIVA (na redacção em vigor na data em que os factos ocorreram); (ii) em ambos os casos os referidos pedidos foram indeferidos com fundamento em que o imposto havia sido suportado com despesas enumeradas no artigo 21.º al. d), do CIVA (n.º 2, art. 3.º) e, como tal, não tinham direito a deduzir o IVA que tinham suportado; (iii) em ambos os casos os arestos se debruçaram sobre a legalidade das decisões de indeferimento (parcial) à luz da mesma questão de direito: aferir do âmbito de aplicação da exclusão do direito de dedução do IVA prevista no citado artigo 21.º do CIVA à luz da cláusula de *standstill* consagrada na Sexta Directiva.

3.2.1.5. Ora, perante um circunstancialismo fáctico substancialmente idêntico e colocados perante idêntica questão jurídica os arestos em confronto deram respostas diametralmente opostas, como passamos a demonstrar com parcial transcrição dos julgamentos em confronto.

3.2.1.5.1. Assim, no *acórdão recorrido*, para o que ora releva, expendeu-se o seguinte discurso fundamentador:

«Já quanto à questão de saber se a exclusão absoluta da dedução do IVA incidente sobre certas despesas, prevista no art.º 21.º do CIVA na redacção contemporânea dos factos, se encontra coberta pela cláusula standstill prevista na Sexta Directiva, vejamos o que se nos oferece dizer sobre o tema.

O artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, previa o seguinte:

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

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

Nestes termos e como é sustentado no ac. Arbitral do CAAD de 25/05/2021, tirado no proc.º 298/2020 – T, “a norma autorizava os Estados-membros a manter exclusões gerais do direito à dedução do IVA constantes de normas de direito interno que já vigorassem à data da adesão à Comunidade Europeia, e o Estado Português pôde beneficiar dessa excepção porquanto o Código do IVA e o seu artigo 21.º entraram em vigor em 1 de Janeiro de 1986, e ainda antes da adesão à Comunidade Europeia e do início de vigência da Sexta Directiva no ordenamento jurídico nacional, e que poderia ser mantida até que o legislador europeu estabelecesse um regime comum de exclusões e harmonizasse as legislações nacionais”.

Por outro lado, como se refere no acórdão do Tribunal de Justiça de 5 de Outubro de 1999, Processo C-305/97, Royscot, “Assim, como o Tribunal de Justiça já declarou nos n.ºs 18 e 19 do acórdão Comissão/França, já referido, há que inferir da redacção bem como da sua génese que o artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva deve ser

interpretado no sentido de que a expressão «todas as exclusões» inclui as despesas que têm carácter estritamente profissional».

Portanto, contrariamente ao que defende a Recorrida, o art.º 21.º, n.º 1 al. d) do CIVA (por remissão do art.º 3.º, n.º 2 do DL n.º 408/87, de 31 de Dezembro), que na sua redacção inicial não distinguia entre despesas profissionais e as que não se destinavam a esse fim, não viola o direito comunitário, antes se limita a utilizar a autorização prevista no art.º 17/6 da Sexta Directiva.

Nem se argumente que, então, fica esvaziado o conteúdo essencial do direito à dedução, pois tal só sucederia se o Estado-membro, aproveitando a autorização da Directiva, com absoluto poder discricionário excluísse do direito à dedução todos, ou quase todos, os bens e serviços adquiridos e não se restringisse, como faz, àqueles bens e serviços cujo carácter os torna nada essenciais à actividade produtiva ou, facilmente desviáveis para consumos particulares.

Admitindo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, que a norma derogatória do art.º 17/6 da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, autoriza os Estados-membros a manter exclusões gerais do direito à dedução pré-existentes à sua entrada em vigor na ordem interna, incluindo em despesas com aquisição de bens e serviços utilizados em operações tributáveis relacionadas com a actividade do sujeito passivo, não vemos que a norma do art.º 21.º, n.º 1 alínea d) do CIVA [“Exclui-se, todavia, do direito à dedução o imposto contido nas seguintes despesas: d) Despesas respeitantes a alojamento, alimentação, bebidas e tabaco 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”] ofenda o princípio da proporcionalidade enquanto princípio transversal de direito comunitário, na medida em que não distingue entre despesas de carácter estritamente profissional e para outros fins, caindo por terra o argumento de que o art.º 21.º do CIVA contém uma presunção não ilidível (não consentida pelo art.º 73.º da Lei Geral Tributária, segundo o qual, “As presunções consagradas em normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário”), de que determinadas despesas não se destinam a fins estritamente profissionais.

Tem pois razão a Recorrente quando sustenta que as exclusões gerais das despesas contempladas no art.º 21.º do CIVA foram estabelecidas pelo legislador nacional ao abrigo da cláusula standstill do art.º 17/6 da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, sem ofensa dos princípios da proporcionalidade e da neutralidade e que as alterações introduzidas pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro e Lei n.º 57/2005, de 13 de Dezembro, que passaram a prever uma exclusão parcial do direito à dedução, não se aplicam a situações pretéritas.

A sentença recorrida ao decidir diferentemente incorreu em erro de julgamento, não podendo manter-se na ordem jurídica.

O recurso merece provimento.»

3.2.1.5.2. Por sua vez, no acórdão fundamento, julgou-se nos seguintes termos:

«Na presente impugnação judicial a questão fulcral prende-se com a legalidade da decisão da Administração Tributária que indeferiu o pedido de reembolso do IVA apresentado pela Impugnante, relativo a despesas de evento promocional, realizado em Portugal no ano de 2002, referentes ao lançamento de um novo modelo de automóvel da marca O., por ter considerado que tais despesas integram as enumeradas no artigo 21.º, n.º 1, alínea d) do CIVA, nomeadamente despesas respeitantes a alojamento e alimentação.

(...)

Importa, antes de mais, saber se Portugal podia utilizar a faculdade prevista no n.º 6, do artigo 17.º da Sexta Directiva – cláusula de “stand-still” – de «...manter todas as exclusões previstas na legislação nacional respectiva no momento da entrada em vigor da presente directiva.», como defende a Recorrente.

E a resposta, adianta-se, é negativa quanto à aplicação da cláusula de “stand-still”.

A Sexta Directiva do Conselho entrou em vigor em 17/05/1977.

No que respeita a Portugal, o CIVA entrou em vigor em 01/01/1986 (cfr. artigo 10.º do Dec.-Lei n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro, na redacção dada pela Lei n.º 42/85, de 22/08), na mesma data em que entrou em vigor o Acto Relativo às Condições de Adesão do Reino da Espanha e da República Portuguesa e as Adaptações dos Tratados, em anexo ao Tratado de Adesão, assinado a 12/06/1985, tendo Portugal ficado obrigado a dar cumprimento ao sistema comum do IVA a partir de 01/01/1989.

O artigo 395.º do Acto de Adesão dispõe o seguinte:

Os novos Estados membros porão em vigor as medidas necessárias para darem cumprimento, a partir da adesão, ao disposto nas directivas e decisões, na acepção do artigo 189.º do Tratado CEE e do artigo 161.º do Tratado CEEA, bem como nas recomendações e decisões, na acepção do artigo 14.º do Tratado CECA, a menos que seja fixado um prazo na lista constante do anexo XXXVI ou noutras disposições do presente Acto.

Nos termos do artigo 395.º do Acto de Adesão e anexo XXXVI, estava a República Portuguesa obrigada a adoptar, a partir de 01/01/1989, as medidas necessárias ao cumprimento da Sexta Directiva.

Tendo presente que a adesão à CEE teve efeitos a partir de 01/01/1986, que o Código de IVA não se encontrava em vigor em 31/12/1985 e que não existia na ordem jurídica nacional qualquer disposição que excluísse o direito à dedução do IVA nessa data, uma vez que o Código do Imposto de Transações (CIT) revogado pelo CIVA, não previa as exclusões

à dedução do IVA previstas no artigo 21.º do CIVA, não poderia o legislador nacional introduzir as exclusões do direito à dedução com base na cláusula de “stand-stil”, por incompatibilidade com a Sexta Directiva.

Assim sendo, não tem razão a Recorrida quando alega que Portugal estava autorizado a manter as exclusões ou limitações do direito à dedução que estivessem em vigor a 31/12/1988, visto que a Sexta Directiva entrou em vigor em Portugal, como diploma vinculativo, na data da adesão da República Portuguesa à CEE, ou seja, em 01/01/1986, ainda que Portugal tenha beneficiado do prazo previsto no artigo 395.º do Acto de Adesão e do Anexo XXXVI (01/01/1989), para pôr em vigor as medidas necessárias para darem cumprimento ao disposto na Sexta Directiva.

Pelas razões supra referidas, não acompanhamos a decisão da primeira instância no entendimento que as normas contidas no CIVA se integram na previsão do n.º 6, do artigo 17.º da Sexta Directiva, e que o Estado Português estava autorizado a manter a legislação existente em matéria de exclusão do direito à dedução, visto que à data da entrada em vigor em Portugal da Sexta Directiva não existia na ordem jurídica nacional qualquer disposição que excluísse o direito à dedução do IVA.».

3.2.1.6. É, pois, indiscutível, que perante uma mesma questão fundamental de direito e em idêntico quadro legislativo foram proferidas decisões opostas, confirmando-se, assim, como antecipamos, que estão preenchidos os pressupostos substanciais de admissão de recurso para uniformização de jurisprudência previstos no quadro legal que deixámos identificado no ponto 3.2.1.2.

3.2.2. Do mérito do recurso: Uniformização de Jurisprudência

3.2.2.1. Admitido o recurso, a questão que ora se coloca é, pois, a de saber se deve ser uniformizada jurisprudência respondendo de forma positiva ou negativa à questão fundamental de direito que nos foi colocada, qual seja, saber se a exclusão da dedução do IVA incidente sobre certas despesas, prevista no art.º 21.º do CIVA na redacção contemporânea dos factos, se encontravam, ou não, salvaguardadas pela *cláusula de congelamento ou standstill* prevista na Sexta Directiva que autoriza os Estados-Membros a manter exclusões à dedução *pré-existent* mesmo em relação a despesas de carácter estritamente profissional.

3.2.2.2. Ora, a esta questão já o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) deu resposta definitiva, em conformidade com o julgamento realizado no *acórdão recorrido*.

3.2.2.3. Efectivamente, confrontado por diversas vezes com esta questão, **o TJUE, por Despacho do Tribunal de Justiça (Oitava Secção), de 17 de Setembro de 2020** (disponível para consulta em <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?jsessionid=DCA95934AB7553EF6ECE3560EC09F19D?text=&docid=231562&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1942641>), **declarou que «O artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme, bem como o artigo 168.º, alínea a), e o artigo 176.º da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, devem ser interpretados no sentido de que não se opõem à legislação de um Estado-Membro entrada em vigor na data da adesão deste à União Europeia segundo a qual as exclusões do direito a dedução do imposto sobre o valor acrescentado que incide sobre as despesas respeitantes, designadamente, a alojamento, alimentação, bebidas, aluguer de viaturas, combustível e portagens se aplicam igualmente no caso de ser demonstrado que essas despesas foram efetuadas para a aquisição de bens e de serviços utilizados para os fins das operações tributadas** (negrito de nossa autoria).

3.2.2.4. Mais resulta do referido Despacho do TJUE (considerando 35 desta decisão) que “**resulta da leitura conjugada do artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva e do artigo 395.º do Ato relativo às condições de adesão do Reino de Espanha e da República Portuguesa e às adaptações dos Tratados, lido em conjugação com o anexo XXXVI do mesmo ato, que as exclusões do direito a dedução previstas no artigo 21.º do Código do IVA na data da adesão da República Portuguesa à União estavam abrangidas pela cláusula de standstill prevista no artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva.**»

3.2.2.5. E que «**Além disso, resulta da jurisprudência recordada nos n.ºs 30 e 31 do presente despacho que, após a alteração do artigo 2.º do Código do IVA efetuada no decurso do ano de 2005, que reduziu o âmbito das despesas excluídas deste direito, essas exclusões continuaram abrangidas por essa cláusula.**” (negrito de nossa autoria).

3.2.2.6. Tendo presente o que ficou exposto quanto ao julgamento do TJUE relativamente à questão colocada, em conformidade com o primado do direito da União Europeia e respeitando a vinculação dos órgãos jurisdicionais nacionais às interpretações normativas veiculadas pelo TJUE, **impõe-se confirmar, com os fundamentos expostos no referido despacho o duto acórdão recorrido e uniformizar jurisprudência nos seguintes termos:**

- As exclusões do direito a dedução previstas no artigo 21.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) na data da adesão da República Portuguesa na União Europeia estavam abrangidas pela cláusula de *standstill* prevista no artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva.

3.3. As custas processuais emergentes do presente recurso para uniformização de jurisprudência devem ser suportadas pela Recorrente, que no seu pagamento será condenada, em conformidade com o artigo 527.º do CPC (aplicável *ex vi* artigo 280.º do CPPT).

4. DECISÃO

Nos termos e com os fundamentos expostos, **acordam os Juízes do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, tomar conhecimento do recurso, confirmar a sentença recorrida e uniformizar jurisprudência nos termos fixados no ponto 3.2.2.6. *supra*.**

Custas pela Recorrente.

Registe e notifique.

Lisboa, 26 de Fevereiro de 2025. - Anabela Ferreira Alves e Russo (relatora) – Francisco António Pedrosa de Areal Rothes - Isabel Cristina Mota Marques da Silva – Dulce Manuel da Conceição Neto - Joaquim Manuel Charneca Condesso – Nuno Filipe Morgado Teixeira Bastos - Aníbal Augusto Ruivo Ferraz – Gustavo André Simões Lopes Courinha – Pedro Nuno Pinto Vergueiro - João Sérgio Feio Antunes Ribeiro – Jorge Cortês - Catarina Almeida e Sousa.