

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.21º - Exclusões do direito à dedução .
- Assunto: Direito à dedução
- Processo: 26845, com despacho de 2024-10-30, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo:
1. A Requerente está enquadrada, para efeitos de IVA, no regime normal de periodicidade trimestral, desde 1995.10.02, tendo iniciado a atividade na mesma data. Está, ainda, registada como prosseguindo a atividade de "Atividades Jurídicas" - CAE 69101, tendo declarado praticar, exclusivamente, operações que conferem direito à dedução.
 2. A Requerente é uma sociedade de advogados que presta serviços de advocacia e consultoria jurídica em todo o país em que colaboram vários advogados.
 3. É proprietária de uma única viatura (híbrido "plug in") que é utilizada por todos os colaboradores, tem despesas de manutenção, combustível, seguros, estacionamento, portagens, pontualmente procedendo ao aluguer de viaturas.
 4. O escritório da Requerente está dotado de estrutura de apoio para a realização de refeições, confeccionadas para todos os colaboradores com produtos adquiridos no supermercado.
 5. Os colaboradores realizam julgamentos e demais diligências (reuniões com clientes e outros Advogados, diligências em entidades públicas, como OPC, ASAE, AT, Câmaras Municipais, etc) em todo o país, ficando hospedados em hotéis e efetuam refeições suportadas pela Requerente.
 6. No exercício da responsabilidade social a Requerente efetua donativos de livros e material escolar a crianças carenciadas.
 7. Finalmente, tem despesas com roupa (batas para empregadas de limpeza, togas, limpeza de roupa de cortinados, tapetes, etc).
 8. O artigo 21.º do Código do IVA (CIVA) estabelece:
"2 - Não se verifica, contudo, a exclusão do direito à dedução nos seguintes casos:
d) Despesas mencionadas nas alíneas c) e d), com exceção de tabacos, ambas do número anterior, efectuadas para as necessidades directas dos participantes, relativas à organização de congressos, feiras, exposições, seminários, conferências e similares, quando resultem de contratos celebrados directamente com o prestador de serviços ou através de entidades legalmente habilitadas para o efeito e comprovadamente contribuam para a realização de operações tributáveis, cujo imposto é dedutível na proporção de 50 %;"
 9. Nestes termos, vem requerer a emissão de parecer vinculativo, nos termos do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT) sobre o seguinte:
a) Se as despesas relativas à viatura (manutenção, combustível, seguros, estacionamento, portagens e aluguer de viaturas) estão excluídas da dedução do IVA;

- b) Se as despesas com a aquisição de géneros alimentícios adquiridos no supermercado para confeccionar refeições, no escritório, para todos os colaboradores não podem ser objeto de dedução em sede de IVA;
- c) Se as despesas realizadas pelos colaboradores da sociedade em hospedagem e refeições efetuadas por todo o país (no exercício da atividade) não podem ser deduzidas;
- d) Se as despesas com donativos (material escolar) não podem ser deduzidas em IVA.

Enquadramento em sede de IVA:

10. O exercício do direito à dedução do imposto encontra-se previsto nos artigos 19.º e seguintes do CIVA, sendo pressuposto indispensável desse direito que o imposto seja suportado em aquisições de bens e serviços, que contribuam para a realização de operações tributáveis, conforme determina o artigo 20.º do CIVA.

11. O n.º 1 do artigo 19.º do CIVA define as regras de apuramento do imposto, impondo o n.º 2 do mesmo artigo, como condição essencial, que só confere direito à dedução, o imposto mencionado em faturas, passadas em forma legal, em nome e na posse do sujeito passivo, considerando-se como tais as que contenham os elementos previstos nos artigos 36.º ou 40.º, consoante os casos. Exclui-se, todavia, do exercício do direito à dedução, o imposto contido nas despesas mencionadas no n.º 1 do artigo 21.º do CIVA.

12. Nestes termos, no que concerne às questões colocadas, dir-se-á o seguinte:

A) Despesas relativas à viatura híbrida "plug in" (manutenção, combustível, seguros, estacionamento, portagens e aluguer de viaturas)

13. A alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA exclui do direito à dedução as despesas relativas à "aquisição, fabrico ou importação, à locação, à utilização, à transformação e reparação de viaturas de turismo, de barcos de recreio, helicópteros, aviões, motos e motocicletas. É considerado viatura de turismo qualquer veículo automóvel, com inclusão do reboque, que, pelo seu tipo de construção e equipamento, não seja destinado unicamente ao transporte de mercadorias ou a uma utilização com carácter agrícola, comercial ou industrial ou que, sendo misto ou de transporte de passageiros, não tenha mais de nove lugares, com inclusão do condutor".

14. Para efeitos da exclusão do direito à dedução prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, o Ofício-Circulado n.º 30152, de 2013-10-16, da Área de Gestão Tributária do IVA (o qual pode ser objeto de consulta no Portal das Finanças) veio considerar como viatura de turismo, qualquer viatura ligeira que possua mais de três lugares, com inclusão do condutor por não se destinar unicamente ao transporte de mercadorias.

15. Por sua vez, dispõe a alínea f) do n.º 2 do artigo 21.º do CIVA:

"Não se verifica, contudo, a exclusão do direito à dedução nos seguintes casos:

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

16. Do atrás exposto verifica-se que o legislador entendeu, por força da Reforma da chamada Fiscalidade Verde, criar algumas derrogações à exclusão prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA no que respeita a despesas com viaturas que, embora

consideradas de turismo, são movidas a energias menos poluentes (elétricas, híbridas plug-in, ou movidas a GPL ou a GNV (Cf. alíneas f) e g) do n.º 2 do artigo 21.º). No entanto, as despesas relativas à utilização (reparação, manutenção, portagens, etc.) das referidas viaturas não beneficiam das referidas derrogações, mantendo-se excluídas do direito à dedução.

17. Assim, desde que a viatura esteja afeta à atividade tributada da empresa, de acordo com a alínea f) do n.º 2 do artigo 21.º do CIVA, é permitido o direito à dedução nas "Despesas relativas à aquisição, fabrico ou importação, à locação e à transformação em viaturas elétricas ou híbridas plug-in, de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas elétricas ou híbridas plug-in, quando consideradas viaturas de turismo, cujo custo de aquisição não exceda o definido Portaria n.º 467/2010, de 7/07 (para viaturas híbridas plug-in o valor é de 50.000, com exclusão do IVA).

18. Excluem-se, todavia, do direito à dedução, as despesas relativas à manutenção, seguros, estacionamento e portagens de viaturas.

19. No que respeita aos combustíveis normalmente utilizáveis em viaturas automóveis, a alínea b) do n.º 1 do artigo 21.º prevê que são dedutíveis "Despesas respeitantes a combustíveis normalmente utilizáveis em viaturas automóveis, com exceção das aquisições de gasóleo, de gases de petróleo liquefeitos (GPL), gás natural e biocombustíveis, cujo imposto é dedutível na proporção de 50%, a menos que se trate dos bens a seguir indicados, caso em que o imposto relativo aos consumos de gasóleo, gasolina, GPL, gás natural e biocombustíveis é totalmente dedutível:

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

Já quanto às despesas respeitantes a eletricidade utilizada em viaturas elétricas ou híbridas plug in, a al. h) do n.º 2 do art.º 21.º, determina que não lhes é aplicável a exclusão do direito à dedução, sendo o respetivo imposto dedutível na totalidade.

20. Conclui-se, pois, que o IVA suportado na aquisição de gasolina para utilização em veículos automóveis, nomeadamente a viatura híbrida plug-in de que a requerente é proprietária, se encontra excluído do direito à dedução de acordo com o previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 21.º.

Caso a viatura utilize gasóleo como combustível, poderá deduzir 50% do imposto suportado na respetiva aquisição.

Já o IVA suportado na aquisição de eletricidade para abastecimento de uma viatura híbrida plug in pode ser deduzido na totalidade nos termos gerais.

B) Despesas com a aquisição de géneros alimentícios adquiridos no supermercado para confeccionar refeições no escritório

21. Dispõe a alínea d) do n.º 1 do artigo 21.º que se exclui do direito à dedução o imposto contido 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".

22. Não obstante o referido no n.º 1 do artigo 21.º, o n.º 2 do mesmo artigo permite, em

certos casos, a dedução, ainda que nalgumas situações parcial, do IVA incluído nos gastos.

23. No que se refere às despesas de alojamento, refeições, alimentação e bebidas, a alínea b) do n.º 2 do artigo 21.º, prevê que a exclusão prevista no n.º 1 não se verifica no caso de fornecimento ao pessoal da empresa, pelo próprio sujeito passivo, de alojamento, refeições, alimentação e bebidas, em cantinas, economatos e similares. Note-se que esta norma apenas é aplicável nos casos em que tenha ocorrido a renúncia à isenção nos termos previstos na alínea a) do n.º 1 do artigo 12.º

24. No caso em análise, configura-se que o fornecimento de alimentação pelas entidades patronais aos seus empregados está isento do imposto ao abrigo da alínea 36) do artigo 9.º do CIVA.

25. Atente-se que as isenções previstas no artigo 9.º do CIVA constituem isenções incompletas, isto é, os sujeitos passivos enquadrados nesta disposição legal não liquidam o IVA nas suas operações a jusante (operações ativas) mas não podem deduzir o imposto suportado a montante (operações passivas).

26. Não obstante, a isenção em causa é suscetível de renúncia nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 12.º, liquidando deste modo o imposto aquando do fornecimento das refeições aos empregados, e tendo o direito à dedução do IVA suportado na aquisição de bens e serviços para a realização do fornecimento dessas refeições, nos termos da alínea b) do n.º 2 do artigo 21.º do referido Código.

27. Sobre o assunto foram publicados os ofícios circulados n.ºs 18815, de 1988.03.04, 105643, de 1988.11.17 e 53598, de 1989.05.11, todos da DSCA, cuja leitura se recomenda.

C) Despesas realizadas pelos colaboradores da sociedade em hospedagem e refeições efetuadas por todo o país (no exercício da atividade)

28. O IVA suportado nas despesas com hotéis e refeições não é dedutível conforme a alínea d) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, não estando abrangido pela exceção prevista na alínea b) do n.º 2 do mesmo artigo.

D) Donativos

29. De acordo com a alínea f) do n.º 3 do artigo 3.º do CIVA consideram-se transmissões de bens nos termos do disposto no n.º 1 "(...) a sua transmissão gratuita, quando, relativamente a esses bens ou aos elementos que os constituem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto".

30. O valor tributável das referidas operações é, conforme determina a alínea b) do n.º 2 do artigo 16.º do CIVA, "(...) o preço de aquisição dos bens ou de bens similares, ou, na sua falta, o preço de custo, reportados ao momento da realização das operações".

31. No entanto, estabelece o n.º 10 do artigo 15.º do CIVA que:

"10 - Estão isentas de imposto:

a) As transmissões de bens a título gratuito, para posterior distribuição a pessoas carenciadas ou animais abandonados ou em risco, efetuadas ao Estado, a instituições particulares de solidariedade social e a organizações não-governamentais sem fins lucrativos;

b) As transmissões de livros a título gratuito efetuadas aos departamentos governamentais nas áreas da cultura e da educação, a instituições de caráter cultural e educativo, a centros educativos de reinserção social e a estabelecimentos prisionais;

c) As transmissões de bens a título gratuito efetuadas a entidades integradas na Rede Portuguesa de Museus e destinadas a integrar as respetivas coleções" (sublinhado nosso).

32. Assim, ainda que destinados a crianças carenciadas, apenas se os donativos de livros e outro material escolar forem efetuados às entidades elencadas na norma, poderão beneficiar da isenção ali prevista. No que se refere ao exercício do direito à dedução do imposto suportado nas referidas operações, cumpridos os requisitos da norma, determina a subalínea IV da alínea b) do n.º 1 do artigo 20.º do CIVA que as transmissões de bens e prestações de serviços circunscritas no n.º 10 do artigo 15.º, conferem direito à dedução do imposto, desde que, obviamente, estejam cumpridos os requisitos dos artigos 19.º e 20.º do CIVA. Caso os donativos não sejam efetuados a uma daquelas entidades, e tendo sido deduzido IVA na aquisição dos livros, deve ser liquidado IVA pela respetiva transmissão nos termos indicados nos pontos 29 e 30 que antecedem.