



**UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA**

# **Do Autoconsumo Externo no IVA**

**Os Conceitos de “Fins Alheios” e de “Fins da Empresa”**

Mariana Pereira da Costa Parente

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2025





UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

# **Do Autoconsumo Externo no IVA**

**Os Conceitos de “Fins Alheios” e de “Fins da Empresa”**

Mariana Pereira da Costa Parente

Orientador: Professor Doutor Miguel Gonçalves Correia

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2025



*Àqueles que, com a sua generosidade e o seu saber, me ensinaram, orientaram e iluminaram pelos caminhos do conhecimento; e àqueles que, com o seu amor imensurável e o seu apoio incondicional, me inspiraram e encorajaram. Aceitem a minha gratidão e reconhecimento para sempre.*



## Resumo

A presente dissertação analisa a tributação das operações de autoconsumo externo, em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), um tema crucial na operação do imposto, que, apesar da aparente simplicidade na sua conceção teórica, se revela de uma singular complexidade quanto à aplicação prática.

Embora a tributação do IVA assente, em regra, na onerosidade das transações, as operações de autoconsumo externo obedecem a uma lógica diferente. Com efeito, nos artigos 3.º e 4.º do Código do IVA, que transpõem para o ordenamento jurídico interno os artigos 16.º e 26.º da Diretiva IVA, a incidência do IVA é alargada a certas operações que, apesar de gratuitas, são assimiladas a transações onerosas e que, por isso, são tributáveis, em sede de IVA. Estas operações consistem, em termos gerais, na afetação gratuita de bens que fazem parte do património de uma empresa, assim como, com certas particularidades, de serviços, que concederam ao sujeito passivo o direito a deduzir o IVA suportado a montante, e que são, posteriormente, desviados para finalidades alheias à sua atividade económica. Trata-se de um mecanismo de correção do exercício do direito à dedução, que salvaguarda os princípios da neutralidade fiscal e da igualdade de tratamento e que assegura a sujeição da generalidade dos atos de consumo que o IVA pretende tributar, evitando consumos privilegiados e garantindo que o encargo financeiro do imposto seja suportado pelos consumidores finais, enquanto afirma o correto funcionamento do método do crédito de imposto, assente na técnica de liquidação-dedução.

Uma vez que a letra das normas que estabelecem os requisitos de incidência de tributação do autoconsumo externo não é clara, o objetivo central da investigação será delimitar a fronteira entre os conceitos de “fins alheios” e de “fins da empresa”, nos quais assenta este instituto.

Na concretização do nosso objetivo, a abordagem a este problema focou-se no levantamento da literatura existente sobre o tema e, numa vertente mais prática, na análise da jurisprudência relevante. Sendo o IVA um tributo de origem comunitária, estudamos o Direito da União Europeia, a sua transposição para o direito português, a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia e dos tribunais nacionais e a doutrina administrativa, dissecando os fundamentos do regime e o preenchimento que tem vindo a ser feito dos requisitos legais de tributação. Após uma abordagem expositiva sobre o estado da arte destas operações ficcionadas, interpretamos, à luz dos conhecimentos

teóricos e dos entendimentos jurisprudenciais, tanto os elementos constituintes da estrutura do imposto (que são específicos deste regime especial de tributação e que formam uma nova cadeia de construção do mesmo), assim como os conceitos indeterminados envolvidos.

Feita a ponderação dos elementos e fundamentos deste regime de incidência objetiva específica, concluímos que o âmbito de incidência não é evidente, não se afigurando viável uma definição estanque dos conceitos indeterminados em estudo. Apesar da aparente clareza da letra da lei, não é inequívoca a fronteira entre os conceitos de “fins alheios” e de “fins da empresa”, no preenchimento dos requisitos de incidência de tributação do autoconsumo externo. Com o fim de alcançar uma solução de harmonização, que acompanhe a letra da lei e a correta interpretação que dela deve ser feita, propõe-se que a resposta apenas poderá ser alcançada através de uma ponderação casuística, alicerçada num conjunto de elementos norteadores que se procurou depurar do quadro normativo e jurisprudencial aplicável.

**Palavras chave:** Autoconsumo externo; assimilação; operações ficcionadas; incidência presumida; fins alheios; fins da empresa; uso privado; nexos diretos.

## Abstract

This master thesis analyzes the taxation of external self-consumption operations under the Value Added Tax (VAT). A crucial topic in the tax operation, which, despite its apparent simplicity in theoretical conception, reveals a unique complexity in practical application.

Even though VAT taxation is generally based on the onerousness of transactions, external self-consumption operations follow a different logic. Under the Constitution of the Portuguese Republic, in Articles 3 and 4 of the VAT Code, which transpose Articles 16 and 26 of the VAT Directive, the scope of VAT is extended. Particularly, it is established that certain operations, despite being free of charge, are assimilated to onerous transactions and, therefore, taxable under VAT. These operations generally consist of free allocation of goods that are part of a company's assets, as well as, with certain peculiarities, services that granted the taxpayer the right to deduct the VAT borne upstream, and which are subsequently diverted for purposes unrelated to their economic activity. It is a correction mechanism that safeguards the principles of fiscal neutrality and equal treatment. It ensures that general consumption, which VAT intends to tax, is subject to taxation, preventing privileged consumption. This way, the financial burden of the tax is borne by final consumers, ensuring the proper functioning of the tax credit method based on the liquidation-deduction technique.

Since the rules of law establishing the incident requirements of external self-consumption taxation are not clear, the central objective of the investigation will be to delineate the boundary between the concept of "non-business purposes" and "business purposes" – basic concepts on which this subject is based upon.

To this end, the approach to this object of study focused on collecting the existing literature and, in a more practical aspect, on analyzing relevant jurisprudence. As VAT is a community-origin tax, we studied the European Union Law, its transposition into Portuguese law, the jurisprudence of the Court of Justice of the European Union and national courts, and the administrative doctrine, examining the foundations of the regime and the fulfillment and how the legal requirements for taxation have been met. After exposing the current state of these fictional operations, we interpreted both the key elements of the tax structure (specific to this special taxation regime) and the indeterminate concepts involved, using theoretical knowledge and legal interpretations.

With this, considering the elements and foundations of this specific objective incidence regime, we conclude that the scope of incidence is not evident and it does not seem feasible to clearly define the indeterminate concepts being studied. Despite the apparent clarity of the letter of the law, the boundary between the concepts of "non business purposes" and "business purposes" is not unequivocal in fulfilling the requirements for the incidence of external self-consumption taxation. To find a solution that aligns with the law and its correct interpretation, it is proposed that the answer can only be reached through a case-by-case analysis, based on a set of guiding elements that were sought to be purified from the applicable normative and jurisprudential framework.

**Keywords:** External self-supply; tax assimilation; fictional operations; presumed incidence; non-business purposes; business purposes; private use; direct link.

## Índice

Resumo .....	7
Abstract.....	9
Acrónimos, Siglas e Abreviaturas .....	13
1. Introdução.....	15
1.1. A Natureza do Problema.....	15
1.2. Delimitação do Objeto .....	16
1.2.1. Delimitação Positiva .....	16
1.2.2. Delimitação Negativa.....	16
1.3. Questões Metodológicas .....	17
1.4. Estrutura.....	17
2. O Conceito de Autoconsumo Externo .....	19
2.1. Regra de Incidência Objetiva Específica .....	19
2.2. As Formas de Autoconsumo .....	19
2.3. O Autoconsumo Externo .....	20
2.3.1. O Autoconsumo Externo de Bens .....	20
2.3.2. O Autoconsumo Externo de Serviços .....	21
3. Os Fundamentos da Tributação do Autoconsumo Externo em sede de IVA .....	23
3.1. A Gratuitidade.....	23
3.2. A Mecânica do IVA .....	24
3.3. A Finalidade Anti-Abuso.....	25
3.4. O Princípio da Neutralidade .....	26
3.5. O Princípio da Igualdade de Tratamento .....	29
4. A Tributação do Autoconsumo Externo .....	31
4.1. Requisitos de Incidência .....	31
4.1.1. A Gratuitidade .....	31
4.1.2. A Prossecução de “Fins Alheios” VS. “Fins da empresa” .....	35

4.1.3. A Dedução do IVA Suportado .....	42
4.2. Valor Tributável.....	44
4.3. Facto Gerador e Exigibilidade .....	46
4.4. As Dificuldades na Tributação .....	46
5. A Incidência do Autoconsumo Externo e o Direito à Dedução .....	48
5.1. Regras Gerais do Direito à Dedução.....	48
5.2. “Nexo direto” VS. “Fins alheios” .....	50
5.3. Património Empresarial VS. Património Privado .....	51
6. Conclusões.....	53
Bibliografia.....	55

## Acrónimos, Siglas e Abreviaturas

Ac. – Acórdão

Acs. – Acórdãos

AG – Advogado-Geral

Al. – Alínea

Als. – Alíneas

Art. – Artigo

Arts. – Artigos

AT – Autoridade Tributária

BT – Base tributável

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa

CCT – Contrato Coletivo de Trabalho

CF – Consumidor Final

Cfr. – Conferir

Cit. – Citado(a)

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

Colect. – Coletânea da Jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia

CRP – Constituição da República Portuguesa

DIVA – Diretiva IVA

DL – Decreto-Lei

DP – Declaração periódica de imposto

DT – Dupla tributação

DUE – Direito da União Europeia

EM – Estado(s)-membro(s) da União Europeia

*Et seq.* – *Et sequentia*

FD – Ficha Doutrinária

FDUCP – Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa

i.e. – Isto é

*Ibid.* – *Ibidem*

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

LGT – Lei Geral Tributária

MC – Matéria Coletável  
Ob. – Obra  
OFC – Ofício Circulado  
OJ – Ordenamento jurídico  
P. – Página(s)  
P. ex. – Por exemplo  
Proc. – Processo  
PT – Parecer técnico  
RJ – Relação jurídica  
SP – Sujeito(s) Passivo(s)  
Ss. – Seguintes  
STA – Supremo Tribunal Administrativo  
TCAN – Tribunal Central Administrativo Norte  
TCAS – Tribunal Central Administrativo Sul  
TFUE – Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia  
TJCE – Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias  
TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia  
UE – União Europeia  
VN – Volume de negócios  
Vol. – Volume  
VS. – *Versus*  
VT – Valor tributável

## 1. Introdução

### 1.1. A Natureza do Problema

Este trabalho analisa o estado da arte da tributação do autoconsumo externo, em sede de IVA.

O propósito do IVA é tributar o consumo de bens e serviços e, em princípio, incide sobre operações onerosas. A sua mecânica assenta na correspondência entre a dedução do imposto suportado a montante e a cobrança do imposto liquidado a jusante. Como o direito à dedução, concedido aos SP, é exercido de forma prévia e imediata, é necessário garantir a coerência entre a afetação inicial dos bens (que lhe deram origem) e o seu uso real e efetivo.

Ocorrendo um desvio gratuito de bens empresariais para fins alheios, há um ato de consumo que o IVA tributa, por assimilação, em sede de autoconsumo externo. A grande vantagem desta figura é tributar tais operações gratuitas (que não estariam no âmbito de incidência do IVA), por assimilação a transações onerosas tributáveis, através de uma regra de incidência objetiva específica, assente numa presunção da existência de um consumo. Esta solução técnica, para funcionar, implica regras específicas relativamente aos elementos da estrutura do IVA, que formam uma nova cadeia de construção do imposto.

O tema tem merecido o escrutínio da jurisprudência e, pontualmente, da literatura, por não ter uma solução clara e por ser fonte de litígios na realidade das empresas. No entanto, apesar da sua complexidade, relevância prática, essencialidade e relação com os princípios estruturantes do IVA, não existe, até agora, na doutrina nacional, nenhum trabalho que aborde exaustivamente esta matéria.

O instituto do autoconsumo externo, além de prevenir o abuso, salvaguarda a neutralidade fiscal e a igualdade, enquanto assegura que não existem consumos privilegiados que escapem à tributação em IVA apenas por serem realizados por SP. A ficção estabelecida unifica critérios e corrige eventuais desvios na prática das deduções que não se venham a concretizar no destino real dos bens, impedindo que se consolidem.

Contudo, os requisitos de tributação são exigentes e levantam várias questões interpretativas na sua aplicação concreta, pois recorrem a conceitos indeterminados, que carecem de preenchimento. Portanto, é essencial aferir o racional jurídico subjacente à tributação destas operações ficcionadas, facilitar a sua qualificação e compreender o seu

enquadramento legal, perante os objetivos que visam e a abordagem jurisprudencial e doutrinária sobre o tema.

Assim, a questão central a que se tentará responder com esta investigação é a seguinte: *Qual a fronteira entre os conceitos de “fins alheios” e de “fins da empresa” no preenchimento dos requisitos de incidência de tributação do autoconsumo externo?*

## 1.2. Delimitação do Objeto

### 1.2.1. Delimitação Positiva

O nosso tema central é a tributação em IVA das operações internas de autoconsumo externo. A análise incide sobre os seus fundamentos teóricos, requisitos de tributação, aspetos legais específicos e termos de aplicação, focando-se na distinção entre os conceitos de “fins alheios” e de “fins da empresa” em que assenta a sua caracterização e delimitação. Dada a sua dicotomia, relacionamos as regras de incidência do autoconsumo com o direito à dedução.

Sendo o IVA um imposto de matriz comunitária, articulamos o enquadramento europeu do tema com a sua transposição para o direito nacional e abordamos os atos legislativos europeus e nacionais, a jurisprudência (do TJUE e dos tribunais nacionais), a doutrina administrativa de relevo e a literatura existente sobre este regime tributário.

### 1.2.2. Delimitação Negativa

Embora existam outras operações ficcionadas e modalidades de autoconsumo<sup>1</sup>, dadas as suas peculiaridades e finalidades distintas, a análise de todas ficaria incompleta e superficial, face à dimensão limitada deste trabalho e à extensão do tópico, recomendando-se uma atenção especial aos detalhes de cada modalidade, em separado – razão pela qual optamos por nos focarmos na tributação das operações internas de autoconsumo externo.

Entre as operações excluídas do nosso âmbito de estudo, referimo-nos, designadamente, ao autoconsumo interno<sup>2</sup>, ao autoconsumo intracomunitário<sup>3</sup>, ao caso

---

<sup>1</sup> Cfr. arts. 17.º, 18.º, 21.º e 27.º da DIVA.

<sup>2</sup> Abordado em PUNÍN, 2012; VAN DER WAL, 2013; SWINKELS, 2008; VAN DOESUM *et al.*, 2020.

<sup>3</sup> Para aprofundamento, *vide* PUNÍN, 2012, p. 17-20.

específico dos imóveis<sup>4</sup>, e à detenção de bens da empresa por um SP decorrente da cessação da atividade<sup>5</sup>.

Além disso, dada a abundância de estudos sobre o assunto e não se revelando basilar para responder à questão de investigação, não desenvolveremos a tributação das amostras e das ofertas de pequeno valor<sup>6</sup>. Expurgamos também do objeto deste estudo o Direito Comparado e a evolução histórica desta figura<sup>7</sup> – são questões acessórias, atendendo às conclusões procuradas. Sendo uma questão pouco frequente, também não desenvolvemos o tratamento do autoconsumo quanto a entidades não lucrativas<sup>8</sup>.

### 1.3. Questões Metodológicas

Neste estudo, consultaram-se monografias, artigos científicos e, como fontes legislativas, recorreu-se essencialmente à DIVA e ao CIVA. Sendo o IVA um tributo de inspiração europeia, analisaram-se as decisões do TJUE, a jurisprudência nacional e a doutrina administrativa de relevo sobre os termos da tributação do autoconsumo externo.

Quanto à redação, adotou-se o Manual de Estilo da Escola de Direito da FDUCP.

### 1.4. Estrutura

Para cumprir o propósito a que nos propomos, iniciamos o nosso excurso jurídico com uma introdução ao conceito de autoconsumo externo, detalhando e distinguindo as suas modalidades.

Subsequentemente, realizamos uma contextualização teórica dos fundamentos que sustentam a tributação, com o propósito de alinhar a sua aplicação prática com as finalidades visadas.

No capítulo seguinte, exploramos os aspetos legais do autoconsumo, aliando a sua vertente teórica e prática, de modo a entender o seu funcionamento e a interpretação a

---

<sup>4</sup> V. PUNÍN, 2012, p. 347-380; e Acs. TJUE, de Jong, C-20/91; TJUE, Posnania Investment, C-36/16; TJUE, Wollny, C-72/05.

<sup>5</sup> Sobre o tema, v. PUNÍN, 2012, p. 89-94; PT n.º PT27865; e Acs. TCAS, 7381/02; TCAN, 02790/11.6BEPRT; TCAN, 00351/12.1BECBR; CAAD, 558/2019-T.

<sup>6</sup> FD n.º 12016/2017: a lei não sujeita ao instituto do autoconsumo certas utilizações gratuitas de bens por visarem fins inerentes à atividade empresarial. Aprofundado em: LAIRES, 2011; COELHO MOREIRA, 2014; XAVIER DE BASTO, 2007; LOPES COURINHA, 2009; VASQUES, 2017, p. 211 *et seq.*; SWINKELS, 2008; ARNALDO & SILVA, 2013 e VAN DOESUM *et al.*, 2020.

<sup>7</sup> V. VASQUES, 2017, p. 207; e RUIZ DE V. PUNÍN, 2012, p. 23-29.

<sup>8</sup> *Vide* PUNÍN, 2012, p. 20.

retirar. Além dos requisitos de tributação, analisamos os aspectos específicos que compõem este regime de tributação e as dificuldades associadas à sua vigência.

Por fim, relacionamos o funcionamento do direito à dedução e do autoconsumo e apresentamos as conclusões da nossa investigação.

Cada secção visa contribuir para uma compreensão abrangente e detalhada do tema, enfatizando a importância da coerência entre a legislação, os fundamentos teóricos e a sua aplicação prática.

## 2. O Conceito de Autoconsumo Externo

Começaremos por procurar compreender em que consiste o autoconsumo externo.

### 2.1. Regra de Incidência Objetiva Específica

As regras gerais de incidência do IVA pressupõem o exercício de uma atividade económica por um SP, agindo nessa qualidade – conjugando a incidência objetiva<sup>9</sup> e subjetiva<sup>10</sup> que tornam as operações tributáveis. Nas transações internas, são diretamente tributáveis as “transmissões de bens”<sup>11</sup> e as “prestações de serviços”<sup>12</sup>, operações onerosas realizadas por um SP<sup>13</sup>.

As operações de autoconsumo externo não se inserem nos conceitos *supra* mencionados, não sendo, em princípio, tributadas.

Porém, existem regras de incidência objetiva específicas que passam a sujeitar a IVA, através de uma ficção jurídica, tais transações gratuitas, realizadas por SP, por assimilação a operações onerosas tributáveis. Apesar de nem a DIVA nem o CIVA apresentarem uma denominação específica para tais operações, regulam-nas com elementos adequados às suas especificidades face ao regime geral, criando uma nova cadeia de construção da incidência.

### 2.2. As Formas de Autoconsumo

A doutrina<sup>14</sup> distingue duas formas de autoconsumo, conforme a operação transcenda ou não o âmbito da atividade económica da empresa.

As operações de autoconsumo interno<sup>15</sup> ocorrem no interior da empresa e do seu processo produtivo, sem transcenderem a atividade empresarial. A afetação dos bens e serviços serve os seus fins intrínsecos, podendo envolver setores diferentes da atividade.

No autoconsumo externo, a afetação estende-se ao exterior da empresa e visa finalidades alheias que extravasam o objeto da sua atividade.

---

<sup>9</sup> Arts. 2.º da DIVA e 1.º do CIVA.

<sup>10</sup> Arts. 9.º da DIVA e 2.º do CIVA.

<sup>11</sup> Arts. 14.º da DIVA e 3.º do CIVA.

<sup>12</sup> Arts. 24.º/1 da DIVA e 4.º/1 do CIVA.

<sup>13</sup> Extravasam o nosso objeto, mas também estão sujeitas as importações e as operações intracomunitárias.

<sup>14</sup> É uma distinção meramente doutrinal, nem a DIVA nem o CIVA a fazem.

<sup>15</sup> Limitamo-nos a esta breve delimitação de conceitos para perceber as diferenças entre o autoconsumo interno (arts. 18.º e 27.º da DIVA) e externo (arts. 16.º e 26.º da DIVA).

## 2.3. O Autoconsumo Externo

As operações de autoconsumo externo são verdadeiros atos de consumo que não podem ficar à margem do IVA e constituem manifestações de riqueza suscetíveis de serem tributadas noutros impostos diretos e indiretos<sup>16</sup>.

Em sede de IVA, a gratuitidade destas operações convoca a presunção de que a afetação de bens ou serviços, inicialmente atribuídos ao património empresarial (e que, por isso, conferiram o direito à dedução do IVA suportado), visou fins alheios, proporcionando uma vantagem indevida – um consumo privado livre de IVA. Perante o desvio da entidade que devia beneficiar do bem ou serviço, a ficção faz com que a tributação seja suportada pelo destinatário da operação, que atua na qualidade de CF.

### 2.3.1. O Autoconsumo Externo de Bens

Os arts. 16.º da DIVA e 3.º/3, f) do CIVA assimilam as operações de autoconsumo externo de bens às “transmissões de bens” realizadas a título oneroso e tributáveis – embora não impliquem necessariamente uma troca da titularidade jurídica<sup>17</sup>, nem o recebimento de uma contraprestação.

Estas operações consistem na desafetação gratuita e definitiva, por um SP, de bens empresariais adquiridos com vista à realização da atividade económica da empresa, mas que são subtraídos ao património empresarial e destinados permanentemente a fins alheios (nomeadamente ao consumo final sem carácter empresarial e à satisfação de necessidades privadas do SP, dos seus trabalhadores, ou de terceiros<sup>18</sup>), quando, relativamente a esses bens ou aos elementos que os constituem, tenha havido dedução do IVA suportado na respetiva aquisição.

Assim, deduz-se da letra da lei que esta equiparação apenas se aplica se a afetação for definitiva e o bem deixar de estar disponível para finalidades produtivas

---

<sup>16</sup> Sobre a dedutibilidade e a respetiva tributação nos impostos sobre o rendimento, *vide* MARTINS, A., SÁ, C., TABORDA, D., (2025), *A Dedutibilidade de Gastos no IRC – Uma Análise Económico-Fiscal*. 2ª Edição. Coimbra: Almedina; VASCONCELOS FERNANDES, F., (2024), *Rendimento Líquido e Dedutibilidade de Gastos em IRC*. Lisboa: AAFDL Editora.; e CANTISTA, T., (2001), “Dedutibilidade dos custos em IRC”, *Revista Fisco*.

<sup>17</sup> Ac. TJCE, Staatssecretaris Van Financiën, C-320/88: em princípio, uma entrega de bens exige a transmissão do poder de disposição sobre um bem corpóreo, “com as facultades atribuídas ao proprietário”. No autoconsumo, há tributação, mesmo sem a efetiva transmissão do poder de disposição sobre o bem, apenas se exigindo uma mera afetação diferente da prevista.

<sup>18</sup> NOIRET DA CUNHA, 2004, p. 128.

permanentemente. Caso a afetação seja meramente temporária, não se preencherá a hipótese das normas em consideração.

Note-se que, a título excepcional<sup>19</sup>, exclui-se destas normas de incidência a afetação gratuita de bens a amostras e ofertas de pequeno valor efetuada para os fins da empresa. Trata-se de bens não destinados a posterior comercialização, mas a fins promocionais da atividade<sup>20</sup>. Também aqui a DIVA acaba por deixar a sujeição das ofertas na dependência de conceitos indeterminados e na discricionariedade dos EM<sup>21</sup>, que carecem de uma análise cuidada e de uma avaliação prévia do seu impacto, que não iremos aprofundar por razões de dimensão e propósito.

### 2.3.2. O Autoconsumo Externo de Serviços

Por sua vez, o regime geral dos arts. 24.º da DIVA e 4.º do CIVA consagra uma definição ampla, negativa e residual de “prestação de serviços”, para assegurar a máxima generalidade do IVA e tributar as operações com substância económica<sup>22</sup> que decorrem da atividade económica de um SP, mas que não são “entregas de bens”, “aquisições intracomunitárias” nem “importações de bens”.

Não obstante, no autoconsumo externo de serviços (arts. 26.º/1 DIVA e 4.º/2 do CIVA), tributa-se, por assimilação ao conceito de “prestações de serviços a título oneroso”, duas realidades: o desvio ou a utilização temporária de bens empresariais, assim como a prestação de serviços gratuitos efetuados pela própria empresa para fins alheios.

Por um lado, a al. a) do art. 26.º da DIVA e a al. a) do n.º 2 do art. 4.º do CIVA tributam a apropriação gratuita e meramente eventual ou temporária<sup>23</sup> de bens empresariais (que fazem e permanecem parte do ativo da empresa e afetos à sua atividade económica), em benefício próprio e privado do seu titular, de terceiros, ou, em geral, a fins alheios, quando tais bens ou os elementos que os constituem tenham conferido direito à dedução do IVA. Esta é uma modalidade residual, que engloba as transferências não

---

<sup>19</sup> Cfr. arts. 16.º da DIVA, 3.º/7 e 8 do CIVA e Portaria n.º 497/2008, de 24 de junho.

<sup>20</sup> Excluem-se as liberalidades sem qualquer conexão com os usos comerciais da atividade do SP: é necessário um intuito comercial e não um mero *animus donandi*.

<sup>21</sup> V. Ac. TJUE, EMI Group, C-581/08.

<sup>22</sup> XAVIER DE BASTO, 1991, p. 172 e 173: uma qualquer atribuição patrimonial feita por um SP não pode, sem mais, ser considerada uma contrapartida de um serviço. Tem sempre de existir um serviço que represente o exercício de uma atividade económica.

<sup>23</sup> Não se comprovando que a afetação dos bens foi definitiva e que o bem abandonou permanentemente os ativos da empresa, será um autoconsumo de serviços (cfr. art. 26.º, al. a) da DIVA e 4.º/2, a) do CIVA), que tributa o uso ou a cedência temporária dos bens, quando estes permanecem afetos à atividade empresarial. – Acs. TCAS, 07832/14; CAAD, 197/2019-T.

abrangidas pelo autoconsumo externo de bens, embora tenha idêntico fundamento e o regime de tributação seja semelhante. Porém, ao depender da intenção que acompanha a afetação dos bens, pode ser difícil apreciar tal distinção.

Por outro lado, à semelhança dos bens, presume-se da gratuitidade de uma prestação de serviços pela empresa que esta visa fins alheios e, por isso, deve ser na mesma tributada. A al. b) do art. 26.º da DIVA e a al. b) do n.º 2 do art. 4.º do CIVA assimilam a operações tributáveis as prestações, efetuadas a título gratuito pela empresa, de serviços próprios da sua atividade económica, com vista às necessidades particulares do seu titular, do pessoal ou, em geral, a fins alheios à mesma.

Nesta modalidade, a tributação ocorre independentemente de ter havido ou não dedução do IVA suportado a montante, uma vez que os serviços envolvem bens não corpóreos e, por isso, a reconstituição dos respetivos *inputs* (para saber se houve, em relação a cada um deles, dedução do IVA suportado) é excessivamente difícil.

Todavia, ao contrário do art. 16.º da DIVA (relativo aos bens), o art. 26.º/2 da DIVA dá aos EM a possibilidade de se absterem de transpor esta norma, desde que isso não conduza a distorções de concorrência – eventualmente, para simplificar os procedimentos de cobrança do IVA<sup>24</sup> e conciliar a vontade de todos os EM<sup>25</sup>. Como vimos, em Portugal, esta opção foi exercida.

---

<sup>24</sup> Terra & Wattel, 2022, p. 87 *et seq.*

<sup>25</sup> Não encontramos na literatura uma justificação clara para a norma ser opcional, mas não será de excluir que possa ter sido uma solução política para conciliar vontades e permitir que os EM que discordassem tivessem espaço para não a implementar, atendendo à unanimidade necessária para deliberar conforme o art. 113.º do TFUE.

### 3. Os Fundamentos da Tributação do Autoconsumo Externo em sede de IVA

Enquadrada a figura do autoconsumo externo, impõe-se analisar os princípios de IVA em que assenta a sua tributação.

#### 3.1. A Gratuitidade

O IVA é um imposto indireto que tributa, por razões de eficiência, o resultado das despesas dos CF<sup>26</sup>, ou seja, o gasto em que estes incorrem na aquisição de bens e serviços como manifestações mediatas da sua capacidade contributiva.

É um imposto geral sobre o consumo (com um âmbito de incidência amplo que pretende abranger todas as formas de consumo privado) e de base transaccional<sup>27</sup>, assente na onerosidade, pois, geralmente, as operações económicas realizadas a título oneroso são geradoras de factos tributários.

Assim, a contraprestação desempenha um papel central na estrutura jurídica, na operação e na mecânica do IVA<sup>28</sup>, sendo essencial para garantir que o encargo do IVA é suportado pelo CF e para evitar que existam consumos finais livres de tributação<sup>29</sup>. É o *quantum* da contraprestação que define tanto o VT do IVA a liquidar pelo fornecedor ou prestador, como o montante do IVA suportado (eventualmente dedutível) pelo adquirente<sup>30</sup>. Além disso, como o IVA não tributa meros pagamentos, é necessário um nexo direto entre a prestação e a contraprestação. Essa reciprocidade implica que o adquirente obtenha uma vantagem do fornecedor ou prestador e que a extensão dessa vantagem esteja relacionada com a contraprestação por si paga<sup>31</sup>.

Porém, o autoconsumo externo é um caso excepcional: o legislador estende a tributação do IVA, através de uma ficção que assimila operações gratuitas (realizadas sem contraprestação) a transações onerosas tributáveis. Atendendo ao seu carácter excepcional,

---

<sup>26</sup> VAN DOESUM *et al.*, 2020.

<sup>27</sup> A transação é o epicentro da edificação jurídica do sistema do IVA, que assenta numa forte relação de causalidade entre os seus elementos nucleares. *Vide* CORREIA, 2023.

<sup>28</sup> CORREIA, 2023.

<sup>29</sup> COELHO MOREIRA, 2014.

<sup>30</sup> Referimo-nos aqui à mecânica-base do imposto, abstraindo dos cenários de inversão do SP (“*Reverse charge*”). Fazemos também aqui somente referência aos princípios-base que sustentam a determinação do VT no IVA, subjetivamente determinado, abstraindo dos ajustamentos a este valor, para mais ou para menos, impostos pelo CIVA, ou à sua determinação, em casos particularizados, por métodos objetivos. Cfr. art. 16.º do CIVA.

<sup>31</sup> STESENS, 2023, p. 121.

e por se basearem em consumos presumidos<sup>32</sup>, estas normas de tributação devem ser interpretadas de forma estrita, em obediência a critérios restritos e limites razoáveis: só há tributação quando o incumprimento dos princípios estruturantes do IVA seja tal que obrigue à sua correção através da extensão da incidência de tributação<sup>33</sup>.

### 3.2. A Mecânica do IVA

Face ao alargado universo de contribuintes, o atual sistema fiscal é um sistema de massas tecnicamente complexo, assente nas declarações dos SP e, regra geral, na autoliquidação dos impostos. O IVA afina também por este diapasão.

O IVA assenta no mecanismo do crédito de imposto – um processo técnico de determinação do imposto a entregar ao Estado através da diferença entre o IVA liquidado nos *outputs* e o IVA dedutível suportado nas aquisições dos *inputs*, em determinado período<sup>34</sup>. Esta estrutura de liquidação-dedução previne a tributação em cascata e garante que o IVA é plurifásico e não cumulativo<sup>35</sup>: a tributação flui ao longo de todas as fases do circuito económico, ficando distribuída pela generalidade dos intervenientes, mas só incide sobre o valor acrescentado por cada um, em cada fase da cadeia de produção, até acabar por ser suportado exclusivamente pelo CF, que não deduz. Simultaneamente, os SP não incorporam o custo do IVA na sua atividade económica: repercutem sobre os seus destinatários o IVA liquidado a jusante nas transações tributáveis dos seus *outputs*, e deduzem o IVA suportado a montante nas respetivas aquisições dos *inputs* utilizados no âmbito dessas mesmas operações tributáveis<sup>36</sup>.

O direito à dedução<sup>37</sup> é, assim, um princípio basilar na estruturação do IVA, que garante a sua proporcionalidade com os preços dos bens e serviços, independentemente do número de transações antecedentes<sup>38</sup>: o IVA é calculado sobre o preço de cada operação e só é exigível com a prévia dedução do imposto que inicialmente incidiu sobre

---

<sup>32</sup> BLOKLAND, 2011.

<sup>33</sup> PUNÍN, 2012.

<sup>34</sup> CORREIA, 2023.

<sup>35</sup> O efeito cumulativo ocorre quando o imposto de fases anteriores é suportado pelo comprador que, por sua vez, o repercute no seu preço de venda, tornando-o num custo que é sucessivamente tributado nas etapas seguintes. Esta tributação em cascata sobrecarrega indevidamente o CF.

<sup>36</sup> O art. 1.º da DIVA estabelece a dedutibilidade como princípio estruturante inerente ao sistema do IVA.

<sup>37</sup> Arts. 167.º ss. da DIVA e 19.º ss. do CIVA.

<sup>38</sup> Acs. TJUE, Rompelman, C-268/83; TJUE, Elida Gibbs, C-317/94: os ativos tributáveis devem suportar a mesma carga fiscal, independentemente da extensão do circuito económico. Através da dedução do IVA suportado pelos SP, o IVA deve ser proporcional ao preço dos mesmos.

o custo dos elementos constitutivos desse preço. Isto reafirma a neutralidade fiscal, ao prevenir que o IVA influencie preços diferentes de formas diferentes.

O direito à dedução só pode ser exercido por SP em relação aos ativos que tenham umnexo direto e imediato com a sua atividade produtiva<sup>39</sup>. Todavia, como é exercido de forma plena<sup>40</sup> e imediata, há a necessidade de garantir que a dedutibilidade reflete a utilização real e efetiva dos ativos que lhe deram origem nessa atividade económica. Caso o SP tenha deduzido previamente o IVA suportado em ativos que inicialmente aloca ao património da empresa, mas que são posteriormente consumidos e destinados a fins alheios (não relacionados com a sua atividade económica), a dedução foi indevida. Por decorrência, a AT ficaria sem a receita do IVA correspondente ao valor acrescentado na fase em que ocorre o autoconsumo, pois o SP não liquidaria o IVA dessa operação gratuita e iria deduzir indevidamente o IVA suportado na compra.

O instituto do autoconsumo externo assegura<sup>41</sup> o correto funcionamento da mecânica do IVA, alinhando a correspondência<sup>42</sup> do direito à dedução do IVA suportado na compra dos *inputs* com a obrigação de contabilizar e cobrar o IVA liquidado a jusante na venda dos respetivos *outputs*. Este mecanismo corrige deduções indevidas, quando o destino real dos *inputs* não resulte afinal em *outputs* tributados<sup>43</sup>, evitando consumos não tributados.

### 3.3. A Finalidade Anti-Abuso

O sistema do IVA é complexo e, em alguns aspetos, propenso à fraude.

O método do crédito de imposto e o exercício prévio e imediato do direito à dedução proporcionam uma oportunidade para o abuso: quando o SP adquire bens e os afeta artificialmente a fins empresariais, mas com o verdadeiro propósito de os desviar para fins alheios<sup>44</sup>, beneficia indevidamente do direito à dedução prévia do IVA suportado e pode logo reivindicar o crédito do IVA suportado na aquisição, passando a deter o ativo sem IVA<sup>45</sup>. Posteriormente, quando a utilização real e efetiva não é afinal coerente com

---

<sup>39</sup> Ac. TJUE, Danfoss e AstraZeneca, C-371/07.

<sup>40</sup> Plena, ou seja, em relação à totalidade do IVA que incidiu sobre as operações a montante.

<sup>41</sup> Neste sentido, Ac. TJUE, Wollny, C-72/05.

<sup>42</sup> Inicialmente assegurada pelo mecanismo de autopolicimento dos SP, que só podem deduzir o IVA suportado, caso as despesas sejam tituladas por faturas. Vide VASQUES, 2017, p. 333 *et seq.*

<sup>43</sup> PUNÍN, 2012, p. 190.

<sup>44</sup> XAVIER DE BASTO, 1991, p. 153 e 154.

<sup>45</sup> Recordar-se que o direito à dedução nasce no momento em que o imposto dedutível se torna exigível. Cfr. art. 22.º/1 e arts. 7.º e 8.º, todos do CIVA.

a afetação inicial do mesmo, o SP consegue exonerar de IVA verdadeiros atos de consumo<sup>46</sup> - enquanto um CF, na mesma situação, teria de pagar, sem ter direito à dedução<sup>47</sup>. Para evitar este resultado, a desafetação gratuita de um bem afeto à atividade empresarial que acaba por ser destinado a fins privados e alheios à empresa<sup>48</sup> é assimilada a uma operação onerosa e sujeita a IVA.

Contudo, a prevenção do abuso pode não ser totalmente eficaz, dadas as dificuldades de previsão das proporções de utilização privada dos bens, de controlo e de prova da sua utilização efetiva, sendo também complexa a identificação de irregularidades<sup>49</sup>.

Ainda que a finalidade anti-abuso não seja o seu objetivo principal e mais característico, estas normas operam como um segundo crivo de controlo do posterior destino dos bens e serviços, dissuadindo comportamentos de risco por parte dos SP e impedindo o abuso, mesmo que não sejam medidas infalíveis.

### 3.4. O Princípio da Neutralidade

O princípio da neutralidade<sup>50</sup> é um critério interpretativo e estruturante do sistema do IVA<sup>51</sup>. Tal como visa e assegura a sua mecânica, o IVA deve ser um imposto neutro, sem interferência nas decisões dos agentes económicos, que devem ser motivadas apenas por considerações económicas e não fiscais, logrando a afetação eficiente de recursos em mercado.

Do ponto de vista da produção, o IVA não deve ser um custo nem um proveito para a atividade económica dos SP<sup>52</sup>. No âmbito das suas operações comerciais tributadas, o direito à dedução total e imediata garante que o SP fica inteiramente desonerado do encargo financeiro do IVA – são meros cobradores do imposto, cuja cobrança não influencia os processos produtivos nem altera os preços, tratando todas as atividades por igual. Por sua vez, os CF não têm direito à dedução e é a si que cabe suportar o custo do

---

<sup>46</sup> SCHENK *et al.*, 2015, p. 108 *et seq.*

<sup>47</sup> Ac. TJUE, Hotel Scandic, C 412/03: o autoconsumo impede que as transações feitas por um SP fiquem livres de IVA, enquanto um particular teria de pagar IVA.

<sup>48</sup> Ac. TJUE, Kühne, 50/88; e Ac. TJUE, Mosche, C-193/91 – *ex vi* VASQUES, 2017.

<sup>49</sup> SWINKELS, 2008.

<sup>50</sup> A neutralidade é um dos principais objetivos do sistema do IVA, reconhecida no Considerando 5 do Preâmbulo da DIVA (2006/112), por decorrência do art. 113.º do TFUE. O art. 1.º da DIVA prevê os elementos do imposto que os asseguram.

<sup>51</sup> Ac. TJUE, Fischer, C-283/95; Ac. TJUE, Gregg, C-216/97; e Ac. TJUE, AB SKF, C29/08; – *ex vi* VAN DER WAL, 2013.

<sup>52</sup> Ac. TJUE, Fatorie, C-424/12: a atividade económica é tributável, independentemente dos seus resultados.

IVA repercutido pelos SP – são os “contribuintes de facto”, detentores da capacidade contributiva que se pretende tributar.

Portanto, o instituto do autoconsumo externo certifica que a dedução do IVA só exonera o SP, agindo enquanto tal, e só quanto aos bens destinados e efetivamente usados para fins empresariais. Simultaneamente, garante que o IVA tributa a generalidade dos atos de consumo final uniformemente, sem interferir nas escolhas dos agentes do mercado e independentemente de quem consome.

Na vertente sistemática deste princípio<sup>53</sup>, é a própria dinâmica do IVA que conduz à tributação do autoconsumo externo de forma lógica, por condicionar a consolidação do exercício do direito à dedução à verificação do uso real dos ativos em atividades geradoras de IVA, certificando a correspondência entre a dedução inicial do IVA pago a montante e a cobrança do IVA liquidado a jusante. Caso seja dado um destino diferente e alheio à atividade que originou o direito à dedução, tributa-se o autoconsumo para ajustar a dedução inicial indevida e garantir a tributação do respetivo consumo, em prol da equidade do sistema de IVA.

Já o TJUE<sup>54</sup> tem, por vezes, construído a neutralidade como um corolário do princípio da igualdade de tratamento, entendimento com o qual não concordamos, pois a neutralidade esgota o seu alcance no domínio fiscal e só assegura a igualdade entre situações de concorrência: entre agentes económicos em concorrência entre si ou entre operações comparáveis que estes levem a cabo, no sentido em que bens e serviços semelhantes (em concorrência entre si) devem ser tratados de igual forma e estar sujeitos a tributação em iguais condições<sup>55</sup>, independentemente de quem seja o produtor ou distribuidor<sup>56</sup>, sem que o IVA tenha impacto nas decisões inerentes nem no preço praticado<sup>57</sup>. Desonerando os SP do encargo económico do IVA, eliminam-se os estímulos à concentração empresarial, pois o IVA apenas recai sobre o valor acrescentado em cada fase, não havendo discriminação face à integração vertical das empresas. A neutralidade do IVA apenas elimina distorções de concorrência, salvaguardando a igualdade entre operadores necessariamente em concorrência e atividades comparáveis no mercado. Os fornecimentos que não sejam semelhantes não se enquadram no âmbito de aplicação deste princípio, mas são na mesma visados pela tributação do autoconsumo externo.

---

<sup>53</sup> VASQUES, 2017, p. 107.

<sup>54</sup> Acs. TJUE, *Timber Air*, C-382/02; e TJUE, *Abbey National*, C-169/04.

<sup>55</sup> Acs. TJUE, *Gregg*, C-216/97; TJUE, *Linneweber*, C-453/02; e TJUE, *AKRITIDIS*, C-462/02.

<sup>56</sup> VAN DER WAL, 2013.

<sup>57</sup> Ac. TJUE, *Enkler*, C-230/94.

Consequentemente, a tributação do autoconsumo externo, além de prevenir o exercício indevido do direito à dedução e corrigir o desvio de recursos empresariais para outros fins não estritamente empresariais, evita distorções no funcionamento do mercado. Todavia, mais do que apenas promover a neutralidade entre transações equivalentes entre concorrentes (exigindo a existência de mercado), esta tributação garante a equidade no tratamento de transações equivalentes, mesmo quando não haja concorrência direta. Portanto, o princípio da neutralidade não é suficiente para sustentar a figura do autoconsumo externo. É também necessário o controlo do princípio da igualdade, que vai além do mercado e da concorrência. O IVA deve ser neutro “em relação à concorrência entre SP”<sup>58</sup>, mas não só.

As potenciais vantagens que o sistema formalmente concede aos SP resultariam numa distorção relativamente a quem adquirisse os mesmos bens e serviços na qualidade de CF (que suportaria o IVA sem direito à dedução)<sup>59</sup>, pelo que o autoconsumo garante a uniformidade no consumo e evita a concorrência desleal entre agentes económicos, prevenindo a erosão fiscal e assegurando os objetivos e a integridade do sistema de IVA<sup>60</sup>. Como fato tributável, obriga o SP a liquidar IVA quando presta serviços ou dispõe de bens da empresa gratuitamente para fins alheios, confirmando a tributação devida de todos os consumos finais e que as deduções só se consolidam quando os bens são efetivamente usados na atividade económica inicialmente declarada, corrigindo abusos e deduções indevidas.

Em suma, neste âmbito, o autoconsumo externo evita que se tratem situações similares de mercado de forma diferente, pois a carga tributária que recai sobre os CF deve ser homogénea, independentemente dos canais pelos quais os bens e serviços tenham chegado ao seu poder.

---

<sup>58</sup> Vide STESENS, 2023, p. 99 e VAN ABSWOUDE, 2022.

<sup>59</sup> CELORICO PALMA, 2017, p. 56-57 e 161.

<sup>60</sup> VASQUES, 2017.

### 3.5. O Princípio da Igualdade de Tratamento

O entendimento do TJUE de restringir a igualdade às situações de concorrência é, de facto, “profundamente redutor”<sup>61</sup>. O princípio da igualdade de tratamento possui dignidade constitucional<sup>62</sup>, conteúdo próprio e o seu alcance transcende as exigências da neutralidade: exerce maior controlo e resolve problemas onde a neutralidade não chega. A capacidade contributiva é uma manifestação deste princípio e comporta a vertente da generalidade, na medida em que todos são obrigados a pagar impostos, e da uniformidade, pois o critério de repartição deve ser igual para todos<sup>63</sup>.

Este princípio geral de DUE veda discriminações artificiosas e injustificadas<sup>64</sup> e garante que todos os agentes económicos<sup>65</sup>, em situações materialmente comparáveis, da perspectiva do consumidor médio<sup>66</sup>, devem suportar um encargo fiscal equivalente. Nesta comparação, a referência é a realidade económica<sup>67</sup> da substância dos factos, para alinhar o tratamento fiscal, independentemente da forma ou classificação jurídica.

A tributação do autoconsumo externo garante a igualdade entre um SP e um CF, ou seja: entre o SP que afeta um bem ou fornece serviços da empresa (adquiridos no âmbito da sua atividade económica sobre os quais deduziu IVA) para fins alheios e privados, por um lado, e o CF que adquire bens ou serviços similares<sup>68</sup> (e suporta o encargo financeiro do IVA devido<sup>69</sup>, pois não goza do direito à dedução<sup>70</sup>), por outro.

Embora não estejam em concorrência, o SP, que beneficia gratuitamente dos ativos do seu negócio para fins privados, encontra-se na mesma situação que os particulares que têm de pagar IVA, sem direito a deduzir. Ambos atuam como CF e realizam operações homogêneas, do ponto de vista da realidade económica: verdadeiros atos de consumo equivalentes que manifestam uma capacidade contributiva que o IVA

---

<sup>61</sup> VASQUES, 2017, p. 105-116.

<sup>62</sup> Art. 13.º da CRP.

<sup>63</sup> MONTEIRO, 2018.

<sup>64</sup> Acs. TJUE, *Idéal Tourisme*, C-36/99; e TJUE, *Klensch*, C-201/85 e 202/85: proíbe-se a desigualdade de tratamento entre situações comparáveis, a não ser que haja uma justificação objetiva e razoável

<sup>65</sup> Acs. TJUE, *Marks & Spencer*, C-309/06; e TJUE, *Rank Group*, C-259/10 e C-260/10: sendo dispensável a concorrência entre si.

<sup>66</sup> Ac. TJUE, *Rank Group*, C-259/10 e C-260/10: ofertas similares do ponto de vista do CF têm características análogas (em função da utilização), satisfazem as mesmas necessidades e as diferenças têm pouca relevância nas suas escolhas.

<sup>67</sup> VAN ABSWOUDE, 2022.

<sup>68</sup> Neste sentido, v. Acs. TJUE *Enkler*, C-230/94; TJUE, *Fillibeck*, C- 258/95; TJUE, *Fischer e Brandenstein*, C-322/99 e C-323/99; TJUE, *Hotel Scandic*, C-412/03; e TJUE, *Posnania Investment*, C-36/16.

<sup>69</sup> Ac. TJUE, *de Jong*, C-20/91; e *Seeling*, C-269/00.

<sup>70</sup> Ac. TJUE, *Enkler*, C-230/94; e *Filliberk*, C-258/95.

pretende tributar de forma igual, independentemente da sua forma, de quem seja o fornecedor ou prestador ou da mera ausência de contraprestação.

O objetivo é impedir consumos privilegiados à margem de tributação e que os SP obtenham vantagens indevidas, em comparação com um CF normal. Caso realize despesas pessoais, o SP deve ser tratado como qualquer CF, em prol da justiça fiscal. Caso contrário, haveria uma discriminação desproporcional e inconstitucional de consumos similares, sem qualquer justificação. Tal situação beneficiaria o SP, que estaria a desviar indevida e gratuitamente recursos empresariais livres de IVA para fins privados e estranhos à atividade produtiva<sup>71</sup>, face aos demais agentes, que não teriam essa vantagem, mesmo sendo igual o destino final dado aos bens e serviços<sup>72</sup>.

Assim, a tributação do autoconsumo externo salvaguarda a uniformidade de tributação de todos os atos de consumo e assegura o funcionamento da mecânica do IVA. Na sua ausência, não se tributariam certos atos de consumo e haveria desigualdades entre operações semelhantes<sup>73</sup>.

---

<sup>71</sup> Ac. CAAD, 6/2011-T.

<sup>72</sup> NOÍRET DA CUNHA, 2004, p. 113-114

<sup>73</sup> CELORICO PALMA, 2005, p. 49- 52.

## 4. A Tributação do Autoconsumo Externo

À luz dos fundamentos teóricos, analisamos, nesta secção, o preenchimento dos pressupostos e as especificidades legais deste regime.

### 4.1. Requisitos de Incidência

Em termos gerais, as operações de autoconsumo externo são tributadas por assimilação a transações onerosas, caso se verifiquem cumulativamente os seguintes requisitos<sup>74</sup>:

- 1) a operação deve realizar-se a título gratuito;
- 2) a operação deve ter em vista as necessidades particulares do titular da empresa, do seu pessoal ou de terceiros, ou, em geral, servir fins alheios à atividade económica da empresa;
- 3) e os bens devem encontrar-se afetos ao património da empresa, tendo originado o direito à dedução, total ou parcial, do IVA suportado nos *inputs* adquiridos e inicialmente destinados à realização das operações tributáveis que se enquadram na atividade económica do SP<sup>75</sup>.

Assim, a tributação do autoconsumo externo (cfr. arts. 16.º e 26.º da DIVA) assenta essencialmente em duas características estreitamente ligadas: da gratuitidade da operação, presume-se que a afetação dos bens e serviços visa fins alheios à empresa.

Por sua vez, associa-se o terceiro requisito que se refere ao direito à dedução e evita consumos não tributados, dado que esta tributação ajusta deduções indevidas que não refletem o uso real e efetivo dos recursos que lhes deram origem.

#### 4.1.1. A Gratuitidade

Ao contrário do que acontece nas operações onerosas (em que vigora um princípio de generalidade na tributação), as operações de autoconsumo, por serem gratuitas, são tributadas excecionalmente e de acordo com limites razoáveis. A extensão da tributação ocorre se for necessário salvaguardar os princípios fundamentais do sistema do IVA e as condições em que atuam os agentes económicos.

---

<sup>74</sup> PUNÍN, 2012; VASQUES, 2017; e Ac. CAAD, 305/2014-T.

<sup>75</sup> Ressalvando-se que o art. 26.º/1, b) da DIVA não exige explicitamente a dedução do IVA suportado a montante.

Tanto a incidência objetiva<sup>76</sup> como subjetiva<sup>77</sup> do IVA assentam no conceito de “atividade económica”, ao qual é inerente uma finalidade lucrativa de obtenção de benefícios: deve ser remunerada e capaz de gerar receita continuamente, mesmo que não origine necessariamente lucro<sup>78</sup>. O duplo teste desenvolvido pelo TJUE preconiza que, em regra, as operações sujeitas a IVA devem ser realizadas a título oneroso e no exercício de uma atividade económica do SP<sup>79</sup>.

Contudo, no autoconsumo externo, tributam-se excepcionalmente operações realizadas a título gratuito<sup>80</sup> por um SP, por se presumir que, dada a gratuitidade, satisfazem necessidades alheias aos fins comerciais da empresa – nomeadamente, do respetivo titular, dos seus trabalhadores ou de terceiros. Atuar a título oneroso é, de facto, uma condição subjetiva<sup>81</sup> para se considerar alguém SP (podendo realizar operações gratuitas apenas ocasionalmente), mas não é afinal requisito essencial da incidência objetiva<sup>82</sup> do IVA: o autoconsumo externo é uma regra de incidência objetiva específica, que assimila operações gratuitas a transações onerosas tributáveis.

Portanto, importa, primeiramente, perceber em que consiste a gratuitidade de uma operação em concreto para depois averiguar os restantes requisitos.

Por um lado, a gratuitidade refere-se à ausência de uma contraprestação específica – característica comum a todas as modalidades de autoconsumo. Por outro, uma operação é onerosa caso implique prestações recíprocas que mantenham entre si umnexo direto<sup>83</sup> e quando seja possível identificar o destinatário da prestação<sup>84</sup>.

No Ac. Kuwait Petroleum, C-48/97, o TJUE esclareceu que o fornecimento de brindes (em troca de selos promocionais dados na compra de combustível, sem qualquer

---

<sup>76</sup> Arts. 2.º da DIVA e 1.º do CIVA.

<sup>77</sup> Caso se considere que não há atividade económica ou que o prestador não é SP (cfr. arts. 9º da DIVA e 2.º do CIVA), não há tributação.

<sup>78</sup> Para aprofundamento, consultar VASQUES, 2017, p. 129-139 e 195-205.

<sup>79</sup> Ac. TJUE, Gemeente Borsele, C-520/14: não basta que uma operação seja onerosa para ser uma atividade económica, é necessário que a atividade consiga cobrir os custos operacionais, numa perspetiva *ex ante*, para que se considere económica e que a contrapartida seja uma remuneração da prestação.

<sup>80</sup> Ac. TJUE, Hong Kong, C-89/81: uma atividade habitualmente realizada a título gratuito não é económica e, por isso, quem a exerce exclusivamente não será SP e estará excluído da incidência do IVA.

<sup>81</sup> PUNÍN, 2012, p. 48: entidades que realizem apenas operações gratuitas não são SP de IVA e, portanto, as suas operações não são tributáveis. A não tributação não decorre diretamente da gratuitidade, mas do facto de não serem efetuadas por um SP. Para tributar o autoconsumo, o fornecedor ou prestador deve, primeiro, agir na qualidade de SP. Sobre o conceito de SP, ver VASQUES, 2017, p. 159-165.

<sup>82</sup> NOIRET DA CUNHA, 2004, p. 128 e PUNÍN, 2012, p. 48 *et seq.*

<sup>83</sup> Acs. TJUE, Tolsma, C-16/93; e TJUE, Apple & Pear, C-102/86: o preço deve ser a contrapartida efetiva da prestação, para que haja umnexo direto entre prestações recíprocas. A retribuição é recebida pelo prestador e é o contravalor efetivo da prestação, sendo que a falta de uma implica a ausência da outra.

<sup>84</sup> Acs. TJUE, Mohr, C-215/94; e TJUE, Landboden-Agrardienste, C-384/95: As prestações devem ser trocadas entre pessoas com uma relação jurídica entre si, identificando-se com rigor quem delas retira vantagem.

custo adicional) era gratuito, por não haver nexos diretos com o valor dos vales e porque o preço do combustível era o mesmo, independentemente de o cliente ter aceitado ou não os *vouchers*. Adicionalmente, os itens permitiram deduzir o IVA suportado (por integrarem o marketing da empresa para promover vendas), mas a oferta em causa extravasava o estritamente necessário para os fins empresariais. Por isso, foi tributada em sede de autoconsumo.

A análise da gratuitidade também permite delimitar o autoconsumo externo e distingui-lo de outras operações afins<sup>85</sup>.

No Ac. Hotel Scandic, C-412/03<sup>86</sup>, o TJUE esclareceu que o autoconsumo externo abrange apenas operações totalmente gratuitas, excluindo operações onerosas, em que haja uma contrapartida real e efetivamente paga pela prestação em causa, ainda que seja meramente simbólica<sup>87</sup> ou inferior ao custo do bem ou do serviço fornecido.

O Ac. TJUE, Finanzamt Saarbrücken, C-288/19 confirmou que o autoconsumo não se aplica se houver uma contrapartida efetivamente paga. Não sendo gratuita, a prestação não é um autoconsumo.

No âmbito das relações laborais, surgem dúvidas quanto às prestações fornecidas aos funcionários pelo empregador – assumindo que este atua sempre como SP, no decurso e para efeitos da sua atividade económica<sup>88</sup> e, por isso, deduz o IVA das despesas com os benefícios<sup>89</sup>. A questão é determinar se os benefícios são remuneração pelo trabalho prestado (configurando uma prestação onerosa tributável<sup>90</sup>) ou se são prestações gratuitas, eventualmente, tributáveis como autoconsumo externo. Será, p. ex., gratuita se o benefício for excessivo face a um valor normal no comércio<sup>91</sup>. Poderá ser um autoconsumo, também, quando o empregador decide livremente oferecer o benefício sem qualquer obrigação executória, quando o trabalhador não tem escolha entre a prestação ou um salário superior, ou quando o uso privado do benefício não depende do trabalho prestado – nem da quantidade nem da qualidade.

O Ac. TJUE, Fillibeck, C-258/95 reconheceu que uma proporção do trabalho realizado pelo trabalhador pode ser uma remuneração por uma prestação do seu

---

<sup>85</sup> Extravasa o nosso objeto, mas aprofundado em PUNÍN, 2012, p. 61-73 e SKINDERYTÉ, 2015.

<sup>86</sup> Para aprofundamento, *vide* VIEIRA DE ALMEIDA & ASSOCIADOS, 2021.

<sup>87</sup> Ac. cit.: Se o Estado entender necessário tributar os benefícios fornecidos a um preço irrisório para evitar a evasão, deve recorrer às cláusulas anti-abuso apropriadas e não distorcer o conceito de autoconsumo.

<sup>88</sup> Mesmo que a concessão dos benefícios não seja uma atividade económica *per se*, os funcionários contribuem para a atividade empresarial.

<sup>89</sup> Sobre o tema, *vide* BLOKLAND, 2011.

<sup>90</sup> PUNÍN, 2012, p. 21

<sup>91</sup> *Ibid.*, p. 96

empregador. Todavia, a decisão do caso não foi nesse sentido: a prestação de transporte aos funcionários pelo empregador era gratuita, uma vez que tanto o trabalho a realizar como os salários eram constantes e independentes do uso do transporte.

A FD n.º 9664 dispõe igualmente que os serviços de transporte oferecidos por uma empresa de transporte interurbano aos seus funcionários e familiares, conforme estipulado num CCT, eram uma operação gratuita tributável, nos termos do art. 4.º/2, b) do CIVA.

Contudo, estas decisões não podem ser adotadas por analogia, dado que tudo se altera mediante as circunstâncias: p. ex., haverá um nexo direto quando o empregador retém parte dos salários, em contrapartida de cada utilização privada de fornecimentos por si prestados. Os benefícios em espécie, se forem regulares, vinculados ao trabalho ou dados a todos os trabalhadores, são entregas onerosas, pelo nexo direto existente entre prestações recíprocas.

Foi nesse sentido que decidiu o TJUE, no Ac. AstraZeneca UK, C-40/09: o SP entregava vales de compra<sup>92</sup>, adquiridos por ele, mediante a renúncia pelos funcionários a parte do seu salário – podiam escolher entre o dinheiro e os benefícios em espécie. Neste caso, já foi estabelecido um nexo direto entre o fornecimento dos vales e a parte do salário de que os colaboradores abdicavam: os empregados pagavam efetivamente uma contrapartida pelos vales recebidos. Também foi relevante a escala, pois o sistema de *vouchers* era extenso e não apenas incidental. Portanto, os vales eram prestações em espécie<sup>93</sup> dadas aos trabalhadores, a título oneroso e, por isso, tributáveis nos termos gerais. Note-se que a renúncia ao salário foi a contrapartida dos benefícios fornecidos, mas o trabalho prestado não o seria necessariamente.

Os Acs. TJUE, *Naturally Yours*, 230/87; TJUE, *Empire Stores*, C-33/93; e TJUE, *Bertelsmann*, C-380/99 abordaram benefícios em espécie dados pelo empregador que constituíram fornecimentos onerosos, em troca de uma contraprestação dos trabalhadores – não sendo autoconsumos externos<sup>94</sup>. A *Naturally Yours* vendia os seus produtos a um preço reduzido às funcionárias, como recompensa por reuniões que organizavam. A

---

<sup>92</sup> Quanto à qualificação dos vales, consultar: CORPUT, W. van der, (2010), “AstraZeneca – The VAT Treatment of *Vouchers*”, *International VAT Monitor*, vol. 10, n.º 5, p. 365-369.

<sup>93</sup> BLOKLAND, 2011: O TJUE assumiu implicitamente que os funcionários recebiam o seu salário e, depois, compravam os benefícios. Embora o salário não pague IVA (art. 10.º da DIVA), os benefícios em espécie (embora integrem a remuneração do trabalho) podem estar sujeitos para impedir consumos finais isentos de IVA.

<sup>94</sup> Nos termos gerais do art. 73.º da DIVA, o VT reflete o valor subjetivo da contrapartida efetivamente recebida, não sendo, regra geral, estimado por critérios objetivos.

Empire Stores vendia, a preço de custo, artigos promocionais a clientes que apresentassem potenciais clientes – se não os apresentassem, não recebiam nada. A onerosidade assentava num vínculo direto entre a entrega do artigo e a apresentação de clientes. A Bertelsmann entregava brindes a membros dos seus clubes em troca da angariação de novos clientes, assumindo os custos de transporte – a entrega era onerosa, perante o nexo direto entre a entrega dos brindes (prestação principal) e o transporte (prestação acessória) e a angariação de clientes (contrapartida).

Ademais, em certas atividades económicas, o SP pode realizar prestações acessórias<sup>95</sup> gratuitas, que devem ser tratadas como um todo com a prestação principal.

O TJUE, no Ac. Deco Proteste, C-505/22 decidiu que, num sistema de assinatura, a entrega gratuita pelo SP de presentes a novos subscritores de revistas era uma prestação acessória da prestação principal (a entrega das publicações periódicas associadas à assinatura), devendo ambas as prestações ser tributadas como um todo nos termos gerais. Apesar da gratuitidade da prestação acessória, não houve autoconsumo.

Em suma, a tributação do autoconsumo externo exige, primeiramente, que a operação em concreto seja gratuita, acionando a presunção ilidível de que as operações gratuitas servem fins alheios à atividade empresarial e constituem, em princípio e se preenchidos os restantes pressupostos, atos de consumo que devem ser tributáveis. Por sua vez, as prestações onerosas, fornecidas mediante remuneração, não são autoconsumos.

#### 4.1.2. A Prossecução de “Fins Alheios” VS. “Fins da empresa”

O autoconsumo externo tributa o desvio indevido de ativos empresariais<sup>96</sup> (que, perante tal afetação inicial, foram desonerados do IVA suportado na aquisição) para fins alheios à atividade económica da empresa, constituindo um ato de consumo final, que gera uma utilidade e uma vantagem na esfera privada de alguém.

Havendo dúvida sobre o destino efetivo<sup>97</sup> dos ativos empresariais e demonstrada a gratuitidade da operação realizada por um SP, presume-se que esta serve “fins alheios”.

---

<sup>95</sup> Acs. TJUE, CPP, C-349/96; e TJUE, Comissão/França, C-76/99: a prestação acessória não constituiu um fim em si mesma para os destinatários, mas um meio de beneficiar da prestação principal nas melhores condições. No seu conjunto, ambas formam uma operação única.

<sup>96</sup> PUNÍN, 2012, p. 61.

<sup>97</sup> Sabendo-se, a situação é tributada de acordo com a realidade dos factos.

Contudo, esta presunção é ilidível<sup>98</sup> mediante prova de que, não obstante a gratuidade e ponderando as circunstâncias específicas de cada caso, a operação visa “fins estritamente empresariais” e não é um autoconsumo externo.

Assim, os critérios em função dos quais se preenchem os conceitos indeterminados de “fins alheios” e de “fins da empresa” são cruciais para analisar o autoconsumo externo.

Dada a sua importância na tributação do autoconsumo externo, o requisito relativo à prossecução de “fins alheios” é mencionado de forma expressa, mas tanto a DIVA como o CIVA são absolutamente omissos quanto à sua delimitação conceptual e só adiantam uma enumeração exemplificativa, ao referirem as necessidades privadas do SP titular da empresa, do seu pessoal ou de terceiros.

Em termos gerais, tratamos de fins estranhos à atividade produtiva e diferentes do propósito legal de obtenção dos benefícios que motivam a prática empresarial. No seu sentido comum, poder-se-ia pensar que nenhuma operação comercial tem fins alheios (sem prejuízo de certas situações limite), pois é fácil demonstrar uma qualquer conexão com a atividade do SP<sup>99</sup>.

Porém, o conceito de “fins alheios” é amplo e deve ser entendido num sentido técnico específico, ao englobar todas as ofertas que não sejam essenciais para manter a continuidade das operações da empresa que originam a liquidação de IVA a jusante. Portanto, vigora uma interpretação restritiva: não basta uma qualquer conexão com a atividade empresarial, é necessário provar-se a “indispensabilidade das despesas para a normal continuidade do processo produtivo”<sup>100</sup>.

Ainda assim, há casos em que as circunstâncias especiais (em que é exercida certa atividade e em que é realizada certa prestação gratuita) podem justificar que se considere que uma operação, apesar de gratuita, se torna necessária para a atividade empresarial do SP que a realiza (p. ex., para os seus empregados ou contactos comerciais) e que, por isso,

---

<sup>98</sup> Arts. 342.º/1 do CC, 74.º/1 da LGT e 100.º/1 do CPPT: o ónus da prova dos factos constitutivos de direitos recai sobre quem os invoque. O Ac. TCAS 682/11.8 BELRA reforça que, tratando-se de uma norma de incidência, os factos constitutivos nela previstos têm de ser demonstrados pela AT, que não pode tributar a situação com base numa presunção que não seja devidamente indiciada. No Ac. TCAS, 1728/07.0BELSB, estabelece-se que, para a AT alegar a prossecução de fins alheios, não eram suficientes meras afirmações conclusivas.

<sup>99</sup> ARNALDO & SILVA, 2013: no limite, todas as ofertas visam incrementar o VN ou a visibilidade da empresa.

<sup>100</sup> *Ibid.*

visa estritamente a satisfação de “fins da empresa”. Nessa situação, não há um autoconsumo sujeito a IVA<sup>101</sup>.

Tendo em conta a complexidade da sua interpretação controvertida, ambos os conceitos devem ser preenchidos, atendendo às circunstâncias de cada caso concreto. Além da doutrina, a jurisprudência tem vindo a densificar os termos desta distinção, apontando diretrizes interpretativas, embora não haja uma interpretação uniforme aplicável a todas as situações.

O Ac. TJUE, *Kuwait Petroleum*, C-48/97 esclareceu que, quando a operação é gratuita e o SP tenha deduzido o IVA suportado, não é decisivo que a transmissão ocorra para os fins da empresa<sup>102</sup>, mas sim que não ocorra para fins alheios.

O Ac. TJUE, *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*, C-528/19 estipulou que a realização de obras numa estrada aberta ao público feitas pelo SP, a título gratuito, em benefício de um município não era um autoconsumo, pois a operação visava estritamente fins da empresa: além de conferir um benefício ao SP, tinha uma relação direta e imediata com a sua atividade económica tributável. A reparação da estrada foi feita para suportar o tráfego de veículos pesados usados pelo SP, no âmbito da sua atividade e as despesas das obras integravam os elementos do custo das operações efetuadas a jusante pelo SP, que eram, por sua vez, tributadas. A estrada não era utilizada pelo município para fins privados – só estava acessoriamente aberta à circulação pública, o que não se opunha à prossecução dos fins empresariais. Porquanto, não ocorreu nenhum consumo final privilegiado contra os princípios do sistema.

Na FD n.º 3024, a AT concluiu que uma cedência de convites para uma sala de espetáculos respondia a necessidades diretas da empresa, por consistir numa obrigatoriedade legal e num uso normal de comércio, no setor da atividade em causa<sup>103</sup>.

No Ac. CAAD, 356/2023-T, decidiu-se que a operação não se destinava a fins alheios, pois, apesar de gratuita, respondia a uma situação específica e excecional (o período da pandemia COVID-19) para assegurar a viabilidade do negócio.

---

<sup>101</sup> *Ibid.*

<sup>102</sup> Ac. TJUE, *Kuwait Petroleum*, C-48/97: a exclusão das ofertas e amostras de pequeno valor de tributação (por visarem necessidades da empresa) deixaria de ter sentido se a 1.ª parte do art. 16.º da DIVA não tributasse afetações gratuitas que o SP efetua para fins da empresa.

<sup>103</sup> COELHO MOREIRA, 2014: neste entendimento da AT, a diferença entre o conceito de “fins alheios” e de “conformidade com os usos comerciais” é relevante. Não pode inferir-se, do mero preenchimento do critério de “conformidade com os usos comerciais” (usado pela AT no caso concreto), um critério geral para a subsunção ou não ao conceito de “fins alheios”.

Em suma, a gratuidade não implica automaticamente um autoconsumo tributável. É necessário averiguar o destino e a realidade económica subjacente.

Novamente, as prestações realizadas pela empresa em benefício dos seus trabalhadores podem gerar dúvidas neste âmbito, pois podem atender, simultaneamente, a fins empresariais (p. ex., para melhorar o desempenho) e a interesses privados dos funcionários<sup>104</sup>. A análise complica-se, especialmente, quando os funcionários não pagam diretamente um preço pelos benefícios, mas os custos para o empregador também não podem ser exclusivamente atribuídos ao uso privado.

No Ac. TJUE, Fillibeck, C-258/95 discutiu-se o uso dominante no caso de uma empresa que fornecia transporte gratuito<sup>105</sup> aos trabalhadores, entre as suas casas e os vários locais de trabalho das obras. O TJUE conclui que, sendo o benefício pessoal dos trabalhadores meramente eventual, acessório e secundário em relação às necessidades diretas do negócio na prestação, não havia autoconsumo. Embora se presumisse que o transporte gratuito pudesse satisfazer necessidades privadas dos funcionários (cabendo-lhes a escolha do local em que habitavam e do meio de transporte que usavam), a prestação era essencial para as necessidades específicas da empresa, por aconselharem que o transporte fosse assegurado pela mesma, atendendo às circunstâncias concretas do caso, nomeadamente, às mudanças frequentes de locais de trabalho, às distâncias longas e de difícil acesso, à necessidade da presença diária e pontual dos trabalhadores, à inexistência de alternativas que não comprometessem a atividade comercial, à alta rotação dos assalariados, às questões logísticas, ao facto da prestação permitir organizar melhor o trabalho e até ao facto de o transporte estar previsto em CCT. Assim, a prestação não foi tributada em sede de autoconsumo.

O Ac. TJUE, Danfoss e Astrazeneca, C-371/07 avaliou o fornecimento gratuito de refeições pela empresa aos trabalhadores e a contactos comerciais, no decurso de reuniões realizadas nas suas instalações. Em termos gerais, presumia-se que a oferta servia as necessidades privadas dos destinatários, que escolhiam onde, quando e o que comer. Porém, havia dados objetivos do caso que provaram que o uso empresarial era dominante e que as refeições serviam fins estritamente profissionais e que as exigências da empresa impunham que o fornecimento fosse proporcionado pelo empregador. Em concreto, provaram, p. ex., que o fornecimento ocorria somente quando as reuniões se

---

<sup>104</sup> BLOKLAND, 2011

<sup>105</sup> Ac. TJUE, Fillibeck, C-258/95: o transporte era gratuito, pois tanto o trabalho como a remuneração laboral eram idênticas, quer a prestação ocorresse ou não. O trabalho não era uma contrapartida em espécie.

prolongassem durante dias inteiros, com participantes de diferentes locais e que não havia escolha relativamente aos alimentos oferecidos, tendo como único propósito garantir a celeridade das reuniões, sem interrupções nem constrangimentos.

Na mesma linha interpretativa, no Ac. GEAES, C-607/20, o TJUE sentenciou que a oferta de vales de compras aos funcionários como recompensa também não era tributável em sede de autoconsumo, pois a vantagem que os funcionários obtinham com o uso pessoal dos vales era secundária e meramente acessória à satisfação das necessidades da empresa de, nomeadamente, recompensar e melhorar o desempenho dos funcionários mais meritórios e eficientes, bem como de otimizar o funcionamento e a rentabilidade da empresa.

Por sua vez, no Ac. BCR Leasing, C-438/13<sup>106</sup>, o TJUE ponderou o tratamento a dar a bens que, por incumprimento dos clientes, não foram recuperados pela empresa após o termo dos contratos, sem ter sido recebida qualquer contrapartida. O TJUE decidiu que esta situação não podia conduzir à tributação em sede de autoconsumo, pois, além de não ter havido qualquer cedência dos bens (estes ficaram com os locatários devido ao seu incumprimento faltoso e não a uma decisão da empresa), a essência da atividade da empresa era a locação de bens, pelo que esta falha integrava os riscos do negócio e não era uma afetação a fins alheios. As mercadorias estavam aplicadas apenas para fins comerciais, que acarretam riscos<sup>107</sup>.

O Ac. TCAS, 07832/14 não aplicou o art. 3.º/3, f) do CIVA à afetação de equipamentos a uma estratégia de marketing que permitia o uso dos serviços do portal da empresa, por julgar que, apesar de gratuita, estava em conexão com os fins da empresa, isto é, com o desenvolvimento da sua atividade e a satisfação das suas necessidades. Isto bastou para que não se concluísse pela afetação dos bens a fins alheios, mesmo que as intenções não se tenham esgotado no projeto da empresa.

O Ac. TCAS, 18/11.8BELRA também não aplicou o art. 3º/3, f) do CIVA num caso em que se provou que os bens foram efetivamente vendidos pela empresa, a título oneroso, para sucata e a clientes, pois “conhecendo-se o destino dado aos bens, não é necessário fazer apelo à presunção (...)”.

No Ac. TCAS, 1907/09.5BELRS, o tribunal decidiu que a cessão gratuita de posição contratual num contrato de leasing não visava fins alheios, pois procurava aliviar

---

<sup>106</sup> Ac. cit.

<sup>107</sup> PUNÍN, 2012, p. 206 *et seq.*: De sublinhar que esta decisão pode eventualmente incentivar os SP a abusar do sistema – p. ex., efetuando registos falsos de bens ficticiamente “desaparecidos”.

a empresa de custos que não podia suportar. Face à situação difícil em que se encontrava, foi uma decisão de gestão em linha com a finalidade de uma sociedade lucrativa.

Inversamente, há exemplos na jurisprudência em que não se ilide a presunção nem se comprova o uso empresarial efetivo e a lei tributa fornecimentos presumidos em sede de autoconsumo externo, como medida preventiva para evitar que ocorram deduções indevidas de IVA em ativos que, apesar de úteis às atividades empresariais, possam ser usados para fins pessoais e alheios, fora dos limites dessas atividades económicas e que possam resultar em consumos privilegiados. Assim, as operações prosseguem fins alheios quando se destinam diretamente ao consumo final não empresarial, sem se excluir a possibilidade de prosseguirem, simultaneamente, um interesse comercial indireto.

O Ac. TJUE, Finanzamt X, C-207/23 abordou transmissões gratuitas de calor entre empresas para uso próprio (p. ex., para secar madeira e aquecer campos) nas suas atividades económicas tributadas e que conferiam direito à dedução. Todavia, o TJUE decidiu que estas operações gratuitas, mesmo que pudessem beneficiar indiretamente a empresa prestadora, tinham como principal objetivo auxiliar as operações económicas de outras entidades. Foram tributados como autoconsumos externos, por não almejarem o interesse direto do SP transmitente.

O Ac. TJUE, Cookies World, C-155/01 analisou uma prestação de serviços de locação de automóveis. Dada a gratuitidade, presumiu-se que, em princípio, os carros se destinavam ao uso pessoal, embora a decisão não indicasse que os bens eram efetivamente usados para tal fim. A presunção apenas não foi ilidida. A despesa não se relacionava diretamente com a atividade normal do SP e os bens, mesmo que utilizados para fins empresariais, podiam também ser afetos a fins pessoais (dos empregados, p. ex.), criando um potencial cenário de benefícios pessoais indiretos.

No Ac. CAAD, 6/2011-T abordou-se o fornecimento gratuito, por um parque de diversões, de bilhetes sob acordos comerciais com agentes e no quadro de atividades de responsabilidade social corporativa assim como de refeições a funcionários e parceiros. A AT logrou prova de factos objetivos que abalaram a veracidade da contabilidade do SP e indiciaram fortemente a existência do facto tributário a que se reporta o art. 4.º/2, b) do CIVA, passando a caber ao SP o ónus da prova quanto à inexistência de fins alheios<sup>108</sup>. Decidiu-se que as prestações gratuitas a entes que prosseguissem fins sociais (mesmo que

---

<sup>108</sup> Ac. CAAD, 6/2011-T: não foi feita prova dos efetivos destinatários dos bilhetes nem das refeições, embora fossem prestações necessárias ao funcionamento e que beneficiavam diretamente o negócio e aumentavam a sua visibilidade.

pretendessem publicitar a empresa e as suas ações de responsabilidade social) visavam fins alheios e não o estrito cumprimento do seu objeto social. Por isso, o prestador pagou IVA<sup>109</sup>. A operação não era indispensável ao funcionamento da empresa – seria se, p. ex., não a realizar colocasse a empresa numa posição de subalternidade perante os concorrentes que fizessem tais ofertas<sup>110</sup>.

No Ac. CAAD, 305/2014-T, aplicou-se o art. 3.º/3, f) do CIVA em relação a bens que, após a empresa mudar de objeto social, foram desviados para uso não empresarial, pois o SP não fez prova de que tinham sido efetivamente vendidos e não afetos a fins alheios.

Ora, quando a linha entre o uso empresarial e privado é ténue, a jurisprudência, nomeadamente a do TJUE, determina o uso dominante, identifica em que consiste a atividade da empresa e em que medida as operações são essenciais à prossecução dessa atividade. Contudo, apesar de fornecer algumas diretrizes, a jurisprudência não aponta uma solução inequívoca, apenas bases interpretativas. Tratamos de conceitos indeterminados que, perante as dificuldades interpretativas, devem ser preenchidos caso a caso.

Nesse preenchimento, a doutrina<sup>111</sup> alerta para a importância de se analisar a concreta posição relativa do SP enquadrada na realidade empresarial em que se insere, a sua intenção e a indispensabilidade da operação para o negócio e para a prossecução, normal funcionamento e desenvolvimento da atividade da empresa, em termos subjetivos – atendendo, p. ex., ao clima económico vivido no momento concreto, às práticas normais do setor, à sua situação perante os concorrentes, na situação fáctica em que se encontram, ou à fase de desenvolvimento do projeto.

Ademais, uma finalidade alheia está vinculada a “liberalidades puras”, ou seja, a meras cortesias não imperativas. Os fins empresariais concretizam-se em “liberalidades remuneratórias ou condicionadas”<sup>112</sup>, que, além de essenciais para as necessidades da

---

<sup>109</sup> ARNALDO & SILVA, 2013.

<sup>110</sup> *Ibid.*

<sup>111</sup> *Ibid.*: se a posição subjetiva do SP indicar que omitir uma oferta já oferecida pelos concorrentes seria uma desvantagem competitiva que comprometeria a sua atividade, então, este poderá, sem ser tributado em autoconsumo, descortinar outro tipo de ofertas sem ter de se cingir a imitar os concorrentes.

<sup>112</sup> PUNÍN, 2012, p. 57 *et seq.*

empresa, devem gerar um benefício próprio da atividade<sup>113</sup>, sendo meramente acessórias as vantagens que terceiros possam retirar<sup>114</sup>.

Ao ocuparem uma área cinzenta, certas operações gratuitas, cujas despesas tanto podem ser pessoais como empresariais, presumem-se consumos próprios que visam fins alheios, exceto se se provar que pretendem fins da empresa, daí a necessidade imperiosa de ponderar as circunstâncias e o contexto concreto de cada caso, o acordo das partes e os termos da lei, bem como os objetivos e as finalidades de cada ato<sup>115</sup>.

### 4.1.3. A Dedução do IVA Suportado

O direito à dedução do IVA suportado na compra dos *inputs* deve estar coerentemente ligado à obrigação de entregar o IVA liquidado na venda dos respetivos *outputs* e constitui um direito que apenas os SP podem beneficiar, quando estiverem em causa operações no quadro da sua atividade económica tributável.

A tributação do autoconsumo externo, em princípio, só se justifica se o direito à dedução do IVA suportado tiver sido previamente exercido pelo SP na aquisição dos recursos afetos à atividade empresarial e que sejam, posterior e indevidamente, desviados para fins alheios aos que foram inicialmente destinados.

Contudo, nem sempre é explicitamente exigido que tenha havido dedução. Quanto aos bens, a ficção só opera se tiver sido deduzido o IVA suportado, pois os *inputs* associados reconstituem-se com facilidade, permitindo averiguar tal exigência. Pelo contrário, nas prestações de serviços a título gratuito, os arts. 26.º/1, b) da DIVA e 4.º/2, b) do CIVA não exigem explicitamente que o IVA suportado a montante tenha sido deduzido para haver tributação, dada a dificuldade de identificação e reconstituição dos *inputs* envolvidos em cada prestação em concreto<sup>116</sup> – prevalece o argumento da simplicidade, embora o regime possa levar a situações de DT<sup>117</sup>.

---

<sup>113</sup> PUNÍN, 2012, p. 206 e 207: pode existir uma ligação funcional intrínseca entre a venda de certos produtos (p. ex., alimentares) e a cessão dos instrumentos necessários para garantir a sua qualidade, ou para fomentar a sua comercialização, nas melhores condições de consumo.

<sup>114</sup> Conclusões AG Léger ao Ac. TJUE, Fillibeck, C-258/95.

<sup>115</sup> Ac. TJUE, Cofidis, C-340/22.

<sup>116</sup> BLOKLAND, 2011 e ARNALDO & SILVA, 2013.

<sup>117</sup> Se não houver dedução inicial do IVA e o autoconsumo for tributado, ocorrerá uma DT: o SP já suportou o IVA ao comprar os *inputs* sem deduzi-lo e é novamente tributado a jusante, em sede de autoconsumo, tributando-se a mesma realidade duas vezes.

Portanto, no domínio dos serviços, pode questionar-se se o art. 26.º/1, b) da DIVA visa também corrigir a eventual dedução inicial do IVA suportado a montante nos respetivos *inputs*, visto que não exige explicitamente que tal IVA tenha sido deduzido<sup>118</sup>.

No domínio dos bens, importa apurar se basta que o IVA incorrido na aquisição gere o direito à dedução ou se é necessário que tenha havido dedução efetiva.

Por um lado, da letra dos arts. 16º e 26º/1, a) da DIVA decorre apenas a exigência de que os bens “tenham conferido direito à dedução” – não impõe a dedução efetiva.

Por outro lado, os princípios da neutralidade e da igualdade sugerem que a ficção apenas deve operar quando o SP tenha deduzido efetivamente o IVA suportado (ao ter afetado o bem ao património empresarial), já que só nesse caso se libertaria os bens de IVA e se geraria uma vantagem indevida em relação ao CF normal, que adquire o bem pagando IVA. Caso contrário (se bastasse que o IVA fosse dedutível sem ter sido exercido o direito), gerar-se-ia uma DT ao tributar na mesma o autoconsumo.

Nas Conclusões do AG Ruiz-Jarabo Colomer ao Ac. TJUE, Hotel Scandic, C-412/03 reiterou-se que se o SP não tivesse deduzido o IVA pago na aquisição do bem e fosse novamente tributado pelo autoconsumo, originar-se-ia uma DT, incompatível com o sistema. Por isso, a norma que tributa o autoconsumo tem carácter restritivo e só se aplica se a dedução tiver sido efetiva. Além disso, tendo sido deduzido, a liquidação do imposto evita que um facto tributável (um consumo final) deixe de ser tratado como tal – razão pela qual a DIVA condiciona a tributação do autoconsumo à dedução prévia e efetiva do imposto pago.

O Ac. TJUE, Kühne, C-50/88<sup>119</sup> reafirmou que a DIVA tributa o uso privado de bens empresariais apenas quando se tenha exercido efetivamente o direito à dedução do IVA. Por um lado, evita-se a não tributação do consumo privado de bens empresariais e, por outro, evita-se uma DT. Acrescentou, ainda, que não será assim se, apesar de não ter deduzido o IVA na compra, o SP tiver depois deduzido o IVA suportado nos serviços de manutenção - se, p. ex., o SP deduziu 50% do IVA total suportado com o bem, o IVA devido posteriormente incidirá sobre 50% do VT. Portanto, não há tributação do uso privado quando o IVA a montante não foi deduzido, mas há na medida em que o uso inclua serviços sobre os quais o IVA foi deduzido<sup>120</sup>.

---

<sup>118</sup> BLOKLAND, 2011.

<sup>119</sup> Tal como os Acs. TJUE, Enkler, C-230/94; e TJUE, Hotel Scandic, C-412/03.

<sup>120</sup> Nesse sentido, v. Ac. TJUE, Mohsche, C-193/91.

Nesse sentido, o Ac. TJUE, Mohsche, C-193/91 reforçou que a DIVA tributa o uso privado de um bem empresarial, mas não tributa a parte relativa a prestações de serviços de manutenção ou exploração do bem que não tenham possibilitado a dedução do IVA a montante pelo SP. A “utilização privada” só é tributável a título excepcional e a expressão deve ser entendida de modo estrito, incluindo apenas o uso do bem propriamente dito e não outras despesas acessórias efetuadas em conexão com tal uso.

Por sua vez, o OFC n.º 49424 clarificou que as reparações feitas no período de garantia não são sujeitas a IVA, quando efetuadas a título gratuito, por se entender que se encontram tacitamente incluídas no preço de venda do bem. Consequentemente, não são assimiladas a operações a título oneroso, como o seriam, noutras circunstâncias - cfr. arts. 3.º/3, f) e 4.º/2, b) do CIVA. Por outro lado, também não houve autoconsumo no caso da FD n.º A100 2009006, pois, quando as prestações de serviços são objeto de faturação, as operações consideram-se feitas a título oneroso e são tributáveis nos termos gerais do CIVA. Acresce que o facto de o SP não exercer o direito à dedução poderá ser um indício de que o bem não foi afeto à atividade da empresa.

Assim, nos bens, uma interpretação finalística da lei leva-nos a concluir que o autoconsumo externo só é tributável se o IVA suportado a montante tiver sido efetivamente deduzido, sob pena de originar uma DT injustificada e contrária aos princípios fundamentais do sistema.

## 4.2. Valor Tributável

O autoconsumo externo configura uma regra de incidência objetiva específica, pelo que, para funcionar, precisa de uma cadeia de construção desta incidência do imposto adequada às suas exigências, composta por várias especificidades face ao regime geral – entre as quais, o VT.

Nos termos gerais dos arts. 73.º da DIVA e 16.º/1 do CIVA, o VT das operações internas é o valor subjetivo<sup>121</sup> da contraprestação efetivamente obtida como pagamento da prestação tributada e corresponde ao sacrifício feito pelo CF<sup>122</sup>.

Todavia, nas operações de autoconsumo, dada a ausência de contraprestação que formaria a BT para a cobrança de IVA, a regra geral não tem aplicabilidade e, por isso, é

---

<sup>121</sup> BLOKLAND, 2011: parte-se do valor atribuído pelas partes à prestação, ou seja, do preço efetivamente pago pelo CF, por ser o que melhor reflete o valor do consumo e do gasto que o IVA pretende tributar.

<sup>122</sup> Ac. TJUE, Hotel Scandic, C-412/03.

necessário recorrer a regras especiais de determinação do VT sobre o qual irá incidir o IVA: tais operações ficcionadas são tributadas como transações diferentes da aquisição inicial que originou a dedução indevida do IVA suportado. Por isso, as bases de incidência do IVA deduzido na aquisição e do IVA liquidado no autoconsumo são diferentes e independentes. No final, o IVA deduzido deve traduzir o uso efetivo e real dos bens e serviços<sup>123</sup>. Assim, o VT destas transações é estabelecido numa regra específica, prevista nos arts. 74.º e 75.º da DIVA e 16.º/2 e 4 do CIVA, nas als. b) e c).

No autoconsumo externo de bens, os arts. 74.º da DIVA e 16.º/2, b) do CIVA estabelecem que o IVA incide sobre o preço de aquisição dos bens ou de similares ou, na sua falta, sobre o preço de custo, no momento da realização da operação de autoconsumo. O preço de aquisição<sup>124</sup> refere-se ao valor normal de mercado dos bens, enquanto que o preço de custo<sup>125</sup> tem em conta todos os componentes usados na produção dos bens e os custos que contribuem para o valor dos mesmos, no estado em que se encontrarem aquando da operação de autoconsumo – e não o VT que tinha na aquisição, aquando da dedução<sup>126</sup>.

No autoconsumo de serviços, o art. 75.º da DIVA define que o IVA incide sobre o valor das despesas suportadas pelo SP na execução da prestação. Em consonância, o art. 16.º, n.º 2, al. c) e n.º 4, al. c) do CIVA define que será o seu valor normal, desde que não seja inferior ao custo suportado pelo SP na execução.

De acordo com a lógica do sistema, o VT deve limitar-se aos *inputs* que inicialmente geraram IVA dedutível<sup>127</sup>, presumindo-se que os valores devem ser considerados sem IVA incluído<sup>128</sup>. A neutralidade fiscal impõe que não se incluam

---

<sup>123</sup> Ac. TJUE, Van Laarhoven, C-594/10: embora os EM disponham de uma margem de apreciação dos princípios que regem a determinação dos custos a incorporar no VT, devem assegurar que qualquer método de cálculo do IVA devido pelo SP é proporcional à extensão da respetiva utilização privada.

<sup>124</sup> Ac. TJUE, Property DC, C-16/14: o preço de compra pode basear-se no preço de mercado de bens similares, sem exigir o exame dos seus elementos constituintes ao pormenor.

<sup>125</sup> Ac. TJUE, Finanzamt X, C-207/23: na determinação do preço de custo, devem-se examinar os elementos de valor que conduzem a tal preço, na data da operação, à luz de todos os fatores pertinentes. Além dos custos diretos de produção e fabrico, devem-se apurar os custos indiretos (como, p. ex., despesas de financiamento), para se aproximar o mais possível do preço de compra.

<sup>126</sup> STESENS, 2023, p. 368 *et seq.*: O autoconsumo pode ser vantajoso se o bem perder valor rapidamente (p. ex., um computador), visto que o VT no momento do autoconsumo já será inferior ao valor na aquisição.

<sup>127</sup> Ac. TJUE, Uudenkaupungin Kaupunki, C-184/04.

<sup>128</sup> SWINKELS, 2008.

componentes cujo IVA já tenha sido suportado<sup>129</sup> sem ter sido deduzido, sob pena de ocorrer uma DT<sup>130</sup>.

Além disso, note-se que, embora o IVA assente na repercussão ao longo da cadeia económica, devendo ser suportado, em última instância, pelo CF, no autoconsumo externo, a repercussão do IVA aos clientes ou adquirentes não é obrigatória (cfr. art. 37º/3 CIVA<sup>131</sup>) e, assim, pode ser o próprio SP prestador do serviço ou transmitente do bem, a título gratuito, a suportar o tributo devido<sup>132</sup>.

### 4.3. Facto Gerador e Exigibilidade

O momento em que o IVA se torna exigível depende da opção dos EM - cfr. arts. 63.º a 66.º da DIVA. Em regra, de acordo com o estipulado na DIVA, torna-se exigível no momento da entrega de bens ou da prestação de serviços (arts. 167.º e 63.º da DIVA) ou, o mais tardar, no momento da emissão da fatura – instrumento de suporte da liquidação e dedução do IVA (art. 66.º da DIVA). No direito nacional, o facto gerador e a exigibilidade estão regulados nos arts. 7.º e 8.º do CIVA<sup>133</sup>.

O autoconsumo externo, sendo uma regra de incidência objetiva específica, para funcionar, exige um regime diferente da regra geral: nestas operações, o IVA é devido e torna-se exigível no momento da afetação dos bens ou das prestações de serviços para fins alheios (art. 7.º/4 do CIVA). Assim, assimilando-se a operação a uma transação onerosa tributável, a correção é imediata e ocorre num único pagamento.

### 4.4. As Dificuldades na Tributação

O autoconsumo externo tributa consumos finais que poderiam escapar indevidamente à incidência do IVA. É, contudo, um exemplo da dificuldade de garantir o cabal cumprimento dos princípios fundamentais do sistema do IVA, colocando em

---

<sup>129</sup> Ac. TJUE, Gemeente Vlaardingen, C-299/11: o VT deve incluir o custo de todos os materiais utilizados na produção dos bens, exceto se já tiverem sido objeto de tributação.

<sup>130</sup> Ac. TJUE, Het Oudeland Beheer, C-128/14: o VT não inclui elementos sobre os quais o SP já tenha pagado IVA sem o deduzir.

<sup>131</sup> Sobre o tema, v. TABORDA, D., MARTINS, A., “Os donativos em espécie no âmbito do mecenato”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano IV, N.º 1, p. 27-45.

<sup>132</sup> FD N.º 9664, 16-5-2016.

<sup>133</sup> Como é bom de ver, o legislador nacional implementou no art. 8.º do CIVA as opções permitidas pelo legislador europeu no art. 66.º da DIVA. De frisar que, de acordo com o disposto no art. 29.º n.º 1, b) do CIVA, a verificação do autoconsumo externo dá lugar à obrigatoriedade de fatura por parte do SP pela transmissão ou prestação ficcionada.

causa a sua simplicidade, pois acarreta bastante complexidade e dificuldades de controlo e de interpretação.

Apesar da importância das orientações da lei, da doutrina e da jurisprudência, os requisitos cumulativos de tributação são rigorosos e recorrem a conceitos indeterminados, cujo preenchimento é subjetivo e depende da apreciação casuística e detalhada do intérprete para reconstituir o pensamento legislativo que presidiu à elaboração das normas e as aplicar em concreto, atendendo às particularidades envolventes de cada caso e às intenções que motivaram as decisões dos SP. O terreno é incerto, sendo este fundamentalmente um problema de prova.

As decisões são frequentemente baseadas nos factos específicos apresentados e não existem respostas definitivas e aplicáveis à generalidade das situações, mantendo-se até uma margem para comportamentos fraudulentos. Os modelos de negócio e as práticas empresariais estão em constante evolução, pelo que é necessário continuar a acompanhar a jurisprudência e os avanços interpretativos a este respeito.

Assim, este regime implica uma “liquidação caso a caso”<sup>134</sup>, individualizada e dependente do preenchimento casuístico de conceitos indeterminados. Porém, num sistema de massas, a liquidação de forma personalizada e casuística não é inteiramente viável, face aos potenciais conflitos e à litigância que origina, aumentando a sua vulnerabilidade e implicando custos acrescidos ao exigir recursos significativos para um controlo efetivo.

Por isso é que o legislador recorre a juízos de normalidade na fundamentação das normas de incidência tributária (e nas limitações ao direito à dedução), para fomentar um equilíbrio entre a aproximação do imposto à realidade económica e a simplicidade do sistema.

Apesar dos ganhos para a generalidade da incidência do IVA, para a neutralidade e para a igualdade de tratamento do sistema, o recurso a critérios casuísticos é suscetível de levantar outros problemas e dúvidas. Portanto, a conciliação das normas de autoconsumo e as exclusões legais do direito à dedução visam, em conjunto, harmonizar a justiça e a praticabilidade do sistema.

---

<sup>134</sup> VASQUES, 2017.

## 5. A Incidência do Autoconsumo Externo e o Direito à Dedução

A tributação do autoconsumo externo pretende garantir que só os ativos empresariais efetivamente usados nas atividades económicas tributáveis dos SP ficam livres do IVA suportado, pelo que consideramos pertinente comparar o funcionamento das regras de incidência objetiva específica do autoconsumo externo e do direito à dedução.

O IVA suportado é prévia e imediatamente dedutível quando, no momento da aquisição, o SP afeta o respetivo ativo ao património empresarial, alocando-o às necessidades das suas atividades económicas tributadas e geradoras de IVA liquidado a jusante. Neste primeiro crivo de controlo, apura-se um nexo direto e imediato do ativo com a atividade da empresa, presumindo-se que o seu custo será posteriormente repercutido no preço final dos *outputs* fornecidos aos CF.

Posteriormente, a utilização real e efetiva dos ativos pode não ser coerente com a sua afetação inicial. Após ter exercido o direito à dedução do IVA suportado na aquisição, o SP pode desviar os ativos empresariais para fins alheios, passando estes a integrar um património privado – materializando-se um ato do consumo que o IVA pretende tributar e o faz através do autoconsumo externo, que corrige as deduções indevidas *a posteriori*.

### 5.1. Regras Gerais do Direito à Dedução

O direito à dedução<sup>135</sup> é um princípio basilar na estruturação do IVA, que, em princípio, não pode ser limitado<sup>136</sup> fora das situações expressamente previstas<sup>137</sup>, em normas excecionais<sup>138</sup> sujeitas a interpretação restrita.

---

<sup>135</sup> Arts. 167.º ss. da DIVA e 19.º ss. do CIVA.

<sup>136</sup> STESENS, 2023, p. 456: exceionalmente, o direito à dedução pode ser limitado, atendendo à natureza das transações, independentemente das intenções dos SP, ou perante a evidência objetiva de que é invocado de forma fraudulenta.

<sup>137</sup> Os arts. 173.º e ss. da DIVA e 21.º do CIVA preveem limitações à dedução de despesas relativamente às quais é difícil distinguir entre a esfera pessoal e profissional do uso dado aos ativos - cfr. arts. 176.º e 177.º da DIVA.

<sup>138</sup> Ac. CAAD, 238/2013-T: a exclusão destas despesas pressupõe que não têm, em princípio, uma relação exclusiva com a atividade produtiva do SP. Porém, as limitações não devem exceder o necessário para realizar o seu objetivo, afetando o mínimo possível os princípios do IVA.

No essencial, este direito é exercido pelos SP<sup>139</sup>, agindo nessa qualidade<sup>140</sup>, de forma prévia e imediata (é exercido no momento da compra e constitui-se quando o IVA dedutível se torna exigível<sup>141</sup>), em relação à totalidade do IVA incorrido em aquisições feitas “para os fins das suas operações” e sujeitas a imposto e dele não isentas<sup>142</sup>, independentemente do seu fim ou resultado.

Inversamente, as despesas associadas ao consumo privado não conferem o direito à dedução. Quando se considere que não hánexo direito e que o bem não será utilizado nas atividades económicas tributadas do SP, não se constitui o direito à dedução.

O DUE poderia ter vedado por completo as exclusões do direito à dedução, deixando que, perante a afetação dos bens empresariais a fins pessoais, operassem somente as regras do autoconsumo. Todavia, isso resultaria em liquidações de IVA caso a caso<sup>143</sup> impraticáveis num sistema de massas. Por isso, dada a impossibilidade de controlo numa base casuística e sabendo que há bens cuja afetação a fins pessoais é comum, a lei limita a dedução do IVA em certas despesas com ativos em relação aos quais se presume<sup>144</sup> que a sua empresarialidade apenas é parcial (em principio, não terão “carácter estritamente profissional”) e que o controlo da sua utilização efetiva será impraticável<sup>145</sup>, por gerarem uma confusão entre a esfera pessoal e empresarial.

---

<sup>139</sup> Nos termos do Ac. TJUE, Backsi, C-415/98, é necessário determinar se os bens foram adquiridos pelo SP agindo, como tal, e para os fins das suas atividades económicas. Segundo o Ac. TJUE, Lennartz, C-97/90, esta é uma questão de facto a determinar à luz de todas as circunstâncias do caso, da natureza dos bens em causa e do período entre a aquisição dos *inputs* e a sua utilização efetiva.

<sup>140</sup> Ac. TJUE, Seeling, C-269/00: o SP tem direito à dedução do IVA suportado nas operações tributáveis, mas paga IVA sobre os bens e serviços adquiridos para fins privados, na qualidade de CF. Contudo, nem sempre é claro em que qualidade os SP adquirem os bens ou serviços.

<sup>141</sup> VASQUES, 2017, p. 338: em regra, só aquando da aplicação efetiva do imposto nas operações ativas é que se torna possível a dedução do imposto incorrido nas operações passivas (art. 168.º da DIVA). No IVA nacional, em termos práticos, a regra geral da exigibilidade assenta no momento da emissão da fatura dentro do prazo legal concedido para o efeito. Cfr. arts. 8.º e 36.º n.º 1 do CIVA.

<sup>142</sup> Ac. TJUE, Uudenkaupungin Kaupunki, C-184/04; TJUE, Wollny, C-72/05; e TJUE, VNLTO, C-515/07: quando os *inputs* adquiridos por um SP são utilizados em operações isentas ou não sujeitas a IVA, não há cobrança do IVA a jusante nem, conseqüentemente, dedução a montante do IVA.

<sup>143</sup> VASQUES, 2017.

<sup>144</sup> Ac. CAAD, 143/2020-T: As limitações do direito à dedução do art. 21.º do CIVA manter-se-iam ainda que o SP demonstrasse que foram efetuadas para os fins das suas operações tributadas, pois presumia-se que, ainda assim, não seriam exclusivamente afetadas a fins estritamente empresariais.

<sup>145</sup> Certas despesas, mesmo quando são realizadas no âmbito do funcionamento normal da empresa, são frequentemente também aptas a satisfazer necessidades privadas revestindo-se conseqüentemente de carácter de consumos finas; pelo que a discriminação entre a parte profissional e a parte privada dessas despesas não pode ser sempre objeto de uma fiscalização precisa, implicando riscos de abuso e de fraude fiscal. Todavia, não basta a mera invocação do combate à fraude ou evasão fiscais para legitimar os EM a excluir despesas do direito à dedução com base nos arts. 176.º e 177.º da DIVA. É sempre necessário um controlo de proporcionalidade - Acs. TJUE Petroma, C-271/12; TJUE, Bonik, C-285/11; TJUE, Mahagében e David, C-80/11 e C-142/1; TJUE, Sosnowska C-25/07; e TJUE, Charles and Charles-Tijmens, C-434/03.

É em relação às despesas que o legislador não exclui taxativamente do direito à dedução que o mecanismo do autoconsumo atua como segundo crivo de controlo para garantir que as deduções feitas pelo SP são coerentes com o uso efetivo dado aos bens empresariais em questão, conforme os princípios fundamentais.

## 5.2. “Nexo direto” VS. “Fins alheios”

A dedução do IVA suportado requer um nexo direto e imediato, consoante as regras da experiência, entre uma concreta operação ativa e outra passiva: cada despesa em concreto dos *inputs* (que suportam IVA dedutível) deve estar objetiva e diretamente ligada a uma operação tributada, que faça presumir que os mesmos terão impacto na atividade produtiva do SP (geradora de IVA liquidado a jusante), para que o IVA suportado a montante seja dedutível. Os custos devem refletir-se no preço final de venda dos respetivos *outputs*, ou, pelo menos, devem estar incluídos nas suas despesas gerais da atividade. Em geral<sup>146</sup>, presume-se que esse nexo existe e que os *inputs* são comprados para realizar operações a jusante, no âmbito da atividade económica tributada do SP, que lhe confere o direito à dedução. Porém, não há dedução nos *inputs* afetos a operações isentas (sem direito à dedução) ou que estejam fora da atividade comercial. O exercício do direito à dedução equivale a uma manifestação do SP de que o ativo em causa será afeto à sua atividade empresarial ou profissional. Em princípio, a declaração do SP é suficiente para presumir tal afetação, salvo se a AT demonstrar o contrário.

Contudo, a presunção e o nexo direto podem não se verificar na realidade. Se, após a dedução, o ativo for afinal indevidamente desviado para um fim alheio que extravasa as necessidades da atividade empresarial, o SP, como afinal não tinha direito a deduzir o IVA suportado, será tributado em sede de autoconsumo externo, ao ficcionar-se uma nova transação onerosa tributável, para assegurar a coerência entre o nexo direto inicialmente apurado e o uso real e efetivo. Caso nem chegue a haver dedução, a real afetação torna-se irrelevante neste âmbito, já que não se preenche um dos requisitos cumulativos de incidência.

Quanto à legitimidade do exercício do direito à dedução, no Ac. TJUE, VGL, C-475/23, o SP adquiriu uma grua para a disponibilizar gratuitamente a outro agente para realizar trabalhos em benefício de ambos. A dedução foi exercida no momento da compra,

---

<sup>146</sup> Arts. 168.º da DIVA e 20.º/1 do CIVIA.

pois a disponibilização tinha uma relação direta e objetiva com a sua atividade económica, pois era necessária<sup>147</sup> para as operações tributáveis a jusante do SP. Porém, caso o SP afetasse depois a grua a um subcontratante, sem qualquer benefício para a sua empresa, a cedência visaria fins alheios e, por isso, seria um autoconsumo externo tributável. Também no Ac. Kuwait Petroleum, C-48/97, o TJUE decidiu que a compra dos bens em causa satisfazia as necessidades da empresa (o objetivo era aumentar as vendas) e, nesse sentido, o IVA suportado era legitimamente dedutível.

Por sua vez, no Ac. TJUE, Fillibeck, C-258/95, não bastou demonstrar um nexo com a atividade empresarial. O TJUE fez, adicionalmente, um exame cuidadoso da essencialidade das despesas para o processo produtivo, atendendo às suas especificidades próprias. A operação não foi tributada em autoconsumo, uma vez que, mesmo tendo sido gratuita, era essencial para os fins da empresa: no caso, o SP fornecia transporte aos trabalhadores por motivos profissionais para garantir uma boa execução do trabalho. O Ac. TJUE, Cookies World, 2003/256 sentenciou que só se pode limitar o direito à dedução, através da tributação do autoconsumo, caso as operações a jusante visassem fins alheios e não fossem essenciais para o desenvolvimento da atividade económica da empresa.

Assim, a dedução prévia do IVA suportado só se consolida, na medida em que o ativo seja efetivamente utilizado e necessário numa atividade económica tributável do SP. A tributação do autoconsumo externo assegura que o tratamento de IVA dado aos bens e serviços é adequado e reflete a realidade económica, corrigindo eventuais deduções indevidas e não coerentes com a utilização real e efetiva dada aos ativos empresariais, atendendo às circunstâncias da operação em causa.

### 5.3. Património Empresarial VS. Património Privado

No autoconsumo externo, os ativos abandonam, de forma gratuita, o património empresarial ou profissional do SP (ao qual estavam inicialmente afetados, tendo originado o direito à dedução do IVA suportado, com base num nexo direto presumido com a atividade tributada da empresa) e são desviados para um património privado do próprio

---

<sup>147</sup> Ac. TJUE, VGL, C-475/23: Era necessária, pois, sem a grua, a transformação das peças não seria possível e a VGL não poderia exercer a sua atividade. Além disso, o benefício direto retirado por outros SP era acessório e não impediu que a dedução fosse exercida pelo cedente. Assim, a disponibilização da grua devia limitar-se ao necessário, pois, caso excedesse, o direito à dedução seria apenas parcial.

SP ou de um terceiro, que se beneficiam na sua esfera particular, num ato de consumo final em prol de necessidades alheias. A tributação deste desvio visa corrigir e ajustar deduções iniciais indevidas, como segundo crivo de controlo.

Frequentemente, há confusão entre o património empresarial e pessoal, por isso, consideramos relevante a distinção destes patrimónios, conforme a sua função económica<sup>148</sup>.

O património empresarial abarca os bens diretamente relacionados com a atividade empresarial ou profissional do SP, que devem poder servir o seu objeto de exploração e ser necessários para a obtenção dos respetivos rendimentos. Esta averiguação deve respeitar a liberdade de organização e a margem subjetiva da decisão do empresário – mesmo que seja errada do ponto de vista da racionalidade económica. Assim, em cada afetação ao património empresarial, há um componente subjetivo volitivo (referente à motivação empresarial do SP) e um outro objetivo (quanto ao destino e à função do bem na atividade), que, em conjunto, devem resultar num motivo adequado para a aquisição do ativo que se concretize numa efetiva função económica do mesmo na empresa.

Os bens afetos ao património privado estão excluídos do sistema do IVA e não originam o direito a deduzir o IVA na sua aquisição nem a obrigação de liquidar na sua venda. Em geral, é composto por bens destinados à produção de rendimentos ou ao consumo.

As características físicas e a natureza dos ativos podem dar pistas sobre a sua afetação. Quanto mais indiferenciados os bens, mais difícil a prova da suficiência dos motivos empresariais para a sua aquisição. Em contraste, será mais fácil, quando o bem tenha, por natureza, uma aplicação específica empresarial ou profissional.

Em todo o caso, o objetivo do autoconsumo externo é assegurar a coerência da afetação inicial dos ativos com a sua utilização efetiva para que a dedução se consolide, de acordo com a realidade económica e os princípios fundamentais do sistema do IVA.

---

<sup>148</sup> Vide PALAO TABOADA, 1986.

## 6. Conclusões

É tempo de concluir. A análise efetuada conduz-nos às seguintes conclusões:

1- O autoconsumo externo é um mecanismo de correção para assegurar a coerência e a arquitetura do IVA, que pretende incidir sobre o consumo final, de forma neutra e equitativa. Embora tecnicamente exigente, constitui um pilar no sistema do IVA.

2- As operações de autoconsumo externo, apesar de gratuitas, são verdadeiros atos de consumo e, por isso, são tributadas em sede de IVA, através de normas de incidência objetiva específicas, por assimilação a transações onerosas tributáveis. Este regime implica uma nova cadeia de construção do imposto com regras específicas quanto aos vários elementos da sua estrutura, relativamente aos quais as regras gerais não conseguem dar resposta.

3- Como o direito à dedução dos SP é exercido de forma prévia e imediata, a afetação inicial dos bens à atividade da empresa e o nexo direto que lhe deu origem podem, depois, não ser coerentes com a sua utilização real e efetiva – situação que o autoconsumo externo visa corrigir, ao atuar como segundo crivo de controlo, assegurando o funcionamento da mecânica do IVA e dos seus princípios fundamentais e prevenindo a existência de consumos privilegiados.

4- Face à gratuitidade destas operações, presume-se que o respetivo desvio dos bens inicialmente afetos ao património empresarial (e que, por isso, permitiram a respetiva dedução do IVA suportado) visou fins alheios, proporcionando uma vantagem indevida a alguém na qualidade de CF, ou seja, um uso privado e extra-empresarial, indevidamente livre de IVA.

5- Todavia, não basta a gratuitidade. A presunção é ilidível e a tributação exige o preenchimento rigoroso e casuístico dos restantes requisitos cumulativos de incidência, daí que é fundamental delimitar os conceitos indeterminados de “fins alheios” e de “fins da empresa”.

6- Teoricamente, os “fins alheios” referem-se amplamente à satisfação de necessidades privadas do SP titular da empresa, do seu pessoal ou de terceiros e os “fins da empresa”

englobam as ofertas que sejam estritamente essenciais para o desenvolvimento e a continuidade da respectiva atividade económica.

7- Contudo, na prática, o âmbito de incidência não é claro e leva a complexas liquidações caso a caso, que prejudicam a praticabilidade e a eficiência do sistema tributário. Os litígios e as dificuldades interpretativas inerentes dependem maioritariamente da prova produzida pelas partes, sendo essencial ponderar as circunstâncias específicas de cada caso concreto.

8- Consequentemente, não é possível delimitar, com precisão e de maneira inequívoca, os conceitos de “fins alheios” e de “fins da empresa” – são conceitos indeterminados cujo preenchimento é casuístico e depende da realidade empresarial, em constante evolução, embora seja essencial atender às diretrizes expostas.

9- Futuramente, seria interessante proceder-se a uma análise comparativa do tratamento do autoconsumo externo nos impostos diretos e indiretos.

## Bibliografia

### Monografias:

CAMPOS AMORIM, José, ANJOS AZEVEDO, Patrícia, CARVALHO, Ana Sofia, (2016), *Códigos Anotados & Comentados – Tributação do Rendimento das Pessoas Singulares, CIVA e RITI*. 1ª Edição. Lex IT – Informador Fiscal.

CASALTA NABAIS, José, (2019), *Direito Fiscal*. 11ª Edição. Coimbra: Almedina.

CATARINO, João Ricardo, GUIMARÃES, Vasco Branco, *et al.*, (2017), *Lições de Fiscalidade – Princípios Gerais e Fiscalidade Interna*, vol. 1. 5ª edição. Coimbra: Almedina, p. 365-399.

CELORICO PALMA, Clotilde, (2017), *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*, *Cadernos IDEFF n.º 1*, Reimpressão 2023. Coimbra: Almedina, p. 49-52.

DOURADO, Ana Paula, (2022), *Direito Fiscal*. 7ª edição. Coimbra: Almedina, p. 228-315, 383-387.

FAVEIRO, Duarte, (1984), *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português – Introdução ao Estudo da Realidade Tributária – Teoria Geral do Direito Fiscal*, vol. I. Coimbra: Coimbra Editora.

MACHADO, Jónatas E. M., NOGUEIRA DA COSTA, Paulo, (2016), *Manual de Direito Fiscal – Perspetiva Multinível*. 3ª Edição. Coimbra: Almedina.

MONTEIRO, Adriana, (2018), *IVA nos Atos Médicos*. Coimbra: Almedina.

MOURA DE OLIVEIRA, António, *et al.*, (2019), *Códigos Anotados & Comentados – Tributação do Consumo e Tributação Automóvel – IVA - RITI – IEC – IUC – ISV*. 1ª Edição. Lex IT – Informador Fiscal.

MOURA PORTUGAL, António, (2004), *A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa*. Coimbra: Coimbra Editora.

NOIRET DA CUNHA, Patrícia, (2004), *Imposto sobre o Valor Acrescentado – Anotações ao Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado e ao Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias*. Coimbra: Coimbra Editora.

PIRES, Manuel, CALÇADA PIRES, Rita, (2012), *Direito Fiscal*. 5ª edição corrigida e aumentada. Coimbra: Almedina, p. 645-367.

- PUNÍN, Carlota Ruiz De Velasco, (2012), *La tributacion del autoconsumo en el impuesto sobre el valor Añadido*. Madrid: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A..
- ROGERS-GLABUSH, Julie, (2019), *IBFD Glosario Tributario Internacional*. Amsterdam: IBFD Publications BV.
- SALDANHA SANCHES, J.L., et al., (2009), *Reestruturação de Empresas e Limites do Planeamento Fiscal*. Coimbra: Coimbra Editora, p. 213-236.
- SCHENK, Alan, et al., (2015), *Value Added Tax - A Comparative Approach*. 2ª Edição. Estados Unidos da América: Cambridge University Press.
- STESSENS, Erik, (2023), *European VAT Law as Interpreted by the Court of Justice*. Holanda: Kluwer Law International B.V.
- TAVARES DA SILVA, Susana, COSTA SANTOS, Marta, (2017), *IVA - Notas sobre o Regime do IVA nas Operações Internas – 1º Ciclo*. Coimbra: Instituto Jurídico da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.
- TERRA, Ben J. M., WATTEL, Peter J., (2022), *European Tax Law – Abridged Student Edition, Volume II*. 6.ª Edição. Holanda: Wolters Kluwer Law & Business, p. 184-188.
- TERRA, Ben, KAJUS, Julie, (2004), *A Guide to the European VAT Directives – Introduction to European VAT, vol. 1*. Amsterdam: IBFD Publications BV.
- TERRA, Ben, KAJUS, Julie, (2020), *A Guide to the European VAT Directives – Integrated Texts of VAT Directives (including the implementing Regulations) and of former Sixth VAT Directive, Vol. 2*. IBFD Publications BV.
- VAN DOESUM, Ad, KESTEREN, Herman van, CORNIELJE, Simon, NELLEN, Frank, (2020), *Fundamentals of EU VAT Law*. 2ª Edição. Holanda: Kluwer Law International B.V.
- VASQUES, Sérgio, (2017), *O Imposto sobre o Valor Acrescentado*. Reimpressão 2024. Coimbra: Almedina.
- VIDAL LIMA, Emanuel, (1987), *IVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado – Comentado e Anotado*. 5ª Edição revista, aumentada e atualizada. Porto Editora.
- XAVIER DE BASTO, José Guilherme, (1991), *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional: Lições sobre harmonização fiscal na comunidade económica*

européia, *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, vol. 164. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças.

### **Artigos Científicos:**

ARNALDO, A., SILVA, P., (2013), “IVA, Serviços Gratuitos e Fins Alheios: principais questões e dificuldades”, *Cadernos IVA 2013*, p. 13-29.

BLOKLAND, W., (2011), “Taxing Employee Benefits in Kind under EU VAT”, *International VAT Monitor 2011 - IBFD*, p. 98-104.

COELHO MOREIRA, M., (2014), “O IVA nas atividades promocionais com vista à fidelização e angariação de clientela”, *Cadernos IVA 2014*, p. 243-268.

CORREIA, M., (2023), “O Quantum da Contraprestação no IVA e a Estrutura do Imposto: Algumas Reflexões”, *Cadernos IVA 2023*, p. 309-331.

GALIANO VICENTE, B., FELICIANO ROQUE, T., (2022), "Da Presunção de Aquisição e de Transmissão de Bens em IVA", *Cadernos IVA 2022*, p. 107-128.

LAIRES, R., (2011), “O regime do IVA das amostras e das ofertas de valor reduzido”, *Revista Contabilista TOC*, N.º 130, p. 49-53.

LOPES COURINHA, G., (2009), “Ofertas de pequeno valor em IVA e o princípio da legalidade fiscal”, *Revista de Finanças Públicas*, N.º 4, p. 325-328.

MAURÍCIO, R., (2022), "A Cláusula de Salvaguarda e as Limitações à Dedutibilidade do IVA", *Cadernos IVA 2022*, p. 361-390.

PALAO TABOADA, C., (1986), "Distinción entre patrimonio empresarial y privado a efectos del IVA", *El IVA en el sistema tributario español. Escuela de la Hacienda Pública*, p. 613-622.

SKINDERYTĖ, K., (2015), *Self-Supply of Goods in the Light of the Principle of Fiscal Neutrality*, Master Thesis in European Business Law, Lund University.

SWINKELS, J., (2008), “Scope of the Self Supply Rule under EU VAT”, *International VAT Monitor 2008 – IBFD*, p. 175-181.

VAN ABSWOUDE, K., (2022), “The Principle of Fiscal Neutrality and Economic Reality in EU VAT: Two Peas in a Pod?”, *International VAT Monitor 2022 - IBFD*, p. 211-216.

VAN DER WAL, S., (2013), *Restoring Neutrality of VAT: The Internal Supply Provisions*, Master Thesis in European and International Taxation, Lund University.

VASQUES, S., (2017), "IVA, Direito à Dedução e Presunções Tributárias: a Jurisprudência do CAAD", *Cadernos IVA 2017*, p. 461-500.

VIEIRA DE ALMEIDA & ASSOCIADOS, (2021), *Conceito de Autoconsumo – Caso Hotel Scandic Gåsabäck Análise De Jurisprudência*, in [https://www.isg.pt/wp-content/uploads/2021/02/21\\_6\\_Jurisp\\_Fiscalidade\\_CASO-HOTEL-SCANDICvda-31-03-2005.pdf](https://www.isg.pt/wp-content/uploads/2021/02/21_6_Jurisp_Fiscalidade_CASO-HOTEL-SCANDICvda-31-03-2005.pdf) (consultado em 3-1-2025).

XAVIER DE BASTO, J., (2007), “Sobre o regime IVA das amostras e das ofertas de pequeno valor”, *Revista Contabilista TOC*, N.º 90, p. 19-23.

### **Fontes Oficiais:**

Código de Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) – Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro; integralmente republicado pelo Decreto-Lei n.º 166/94, de 9 de junho; e posteriormente pelo Decreto-Lei n.º 102/2008, de 20 de junho. Atualizado com a Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro.

Diretiva 2006/112/CE do Conselho da União Europeia, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado.

Lei Geral Tributária – Aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro. Atualizada com a Lei n.º 7/2021, de 26 de fevereiro.

Parecer Técnico do Departamento de Consultoria da Ordem dos Contabilistas Certificados, n.º PT27865, de 26 de fevereiro de 2024 (disponível em: <https://www.occ.pt/pt-pt/noticias/iva-cessacao>)

Portaria 497/2008, de 24 de junho de 2008.

Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, de 13 de dezembro de 2007

## **Jurisprudência Europeia:**

**- Tribunal de Justiça da União Europeia** (disponível em <https://curia.europa.eu/>):

Acórdão TJUE, Abbey National, proc. n.º C-169/04, 4-5-2006

Acórdão TJUE, Akritidis, proc. n.º C-462/02, 17-2-2005

Acórdão TJUE, Apple & Pear, proc. n.º C-102/86, 8-3-1988

Acórdão TJUE, AstraZeneca UK, proc. n.º C-40/09, 29-7-2010

Acórdão TJUE, Bakcsi, proc. n.º C-415/98, 8-3-2001

Acórdão TJUE, BCR Leasing IFN, proc. n.º C-438/13, 17-7-2014.

Acórdão TJUE, Bonik, proc. n.º C-285/11, 6-12-2012

Acórdão TJUE, Brandenstein, proc. n.º C-323/99, 17-5-2001

Acórdão TJUE, Charles e Charles-Tijmens, proc. n.º C-434/03, 14-7-2005

Acórdão TJUE, Cimber Air, proc. n.º C-382/02, 16-9-2004

Acórdão TJUE, Cofidis, proc. n.º C-340/22, 21-12-2023

Acórdão TJUE, Comissão/França, proc. n.º C-76/99, 11-1-2001

Acórdão TJUE, Cookies World, proc. n.º C-155/01, 11-9-2003

Acórdão TJUE, Danfoss e AstraZeneca, proc. n.º C-371/07, 11-12-2008

Acórdão TJUE, de Jong, proc. n.º C-20/91, 6-5-1992

Acórdão TJUE, Deco Proteste, proc. n.º C-505/22, 5-10-2023

Acórdão TJUE, Elida Gibbs, proc. n.º C-317/94, 24-10-1996

Acórdão TJUE, EMI Group, proc. n.º C-581/08, 30-9-2010

Acórdão TJUE, Enkler, proc. n.º C-230/94, 26-9-1996

Acórdão TJUE, Fatorie, proc. n.º C-424/12, 6-2-2014

Acórdão TJUE, Fillibeck, proc. n.º C-258/95, 16-10-1997

Acórdão TJUE, Fischer, proc. n.º C-322/99, 17-5-2001

Acórdão TJUE, GE Aircraft Engine Services (GEAES), proc. n.º C-607/20, 17-11-2022

Acórdão TJUE, Gemeente Borsele, proc. n.º C-520/14, 12-5-2016

Acórdão TJUE, Gemeente Vlaardingen, proc. n.º C-299/11, 8-11-2012

Acórdão TJUE, Gregg, proc. n.º C-216/97, 7-9-1999

Acórdão TJUE, Het Oudeland Beheer, proc. n.º C-128/14, 28-4-2016

Acórdão TJUE, Hong Kong Trade, proc. n.º C-89/81, 1-4-1982

Acórdão TJUE, Hotel Scandic, proc. n.º C-412/03, 20-1-2005

Acórdão TJUE, Idéal Tourisme, proc. n.º C-36/99, 13-7-2000

Acórdão TJUE, Klensch, proc. n.º C-201/85, 25-11-1986

Acórdão TJUE, Kühne, proc. n.º C-50/88, 27-6-1989

Acórdão TJUE, Kuwait Petroleum, proc. n.º C-48/97, 27-4-1999

Acórdão TJUE, Landboden-Agrardienste, proc. n.º C-384/95, 18-12-1997

Acórdão TJUE, Lennartz, proc. n.º C-97/90, 11-7-1991

Acórdão TJUE, Linneweber, proc. n.º C-453/02, 17-2-2005

Acórdão TJUE, Mahagében e David, proc. n.º C-80/11, 21-6-2012

Acórdão TJUE, Marks & Spencer, proc. n.º C-309/06, 10-4-2008

Acórdão TJUE, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, proc. n.º C-528/19, 16-9-2020

Acórdão TJUE, Mohr, proc. n.º C-215/94, 29-2-1996

Acórdão TJUE, Mohsche, proc. n.º C-193/91, 25-5-1993

Acórdão TJUE, Petroma, proc. n.º C-271/12, 8-5-2013

Acórdão TJUE, Posnania Investment, proc. n.º C-36/16, 11-5-2017

Acórdão TJUE, Property DC, proc. n.º C-16/14, 23-4-2015

Acórdão TJUE, Rank Group, proc. n.º C-259/10 e C-260/10, 10-11-2011

Acórdão TJUE, Rompelman, proc. n.º C-268/83, 14-2-1985

Acórdão TJUE, Seeling, proc. n.º C-269/00, 8-5-2003

Acórdão TJUE, Sosnowska, proc. n.º C-25/07, 10-7-2008

Acórdão TJCE, Staatssecretaris van Financiën, proc. n.º C-320/88, 8-2-1990

Acórdão TJUE, Tolsma, proc. n.º C-16/93, 3-3-1994

Acórdão TJUE, Uudenkaupungin Kaupunki, proc. n.º C-184/04, 30-3-2006

Acórdão TJUE, Van Laarhoven, proc. n.º C-594/10, 16-2-2012

Acórdão TJUE, VNLTO, proc. n.º C-515/07, 12-2-2009

Acórdão TJUE, Voestalpine Giesserei Linz (VGL), proc. n.º C-475/23, 4-10-2024

Acórdão TJUE, Wollny, proc. n.º C-72/05, 14-9-2006

Acórdão TJUE, Finanzamt Saarbrücken, proc. n.º C-288/19, 20-1-2021

Acórdão TJUE, Finanzamt X, proc. n.º C-207/23, 25-4-2024

### **Jurisprudência Nacional:**

- Centro de Arbitragem Administrativa, CAAD (disponível em: <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/>)

Acórdão CAAD, proc. n.º 143/2020-T, 3-12-2020, (Álvaro Caneira).

Acórdão CAAD, proc. n.º 197/2019-T, 13-5-2020, (José Pedro Carvalho, Rita Guerra Alves, Cristina Aragão Seia).

Acórdão CAAD, proc. n.º 238/2013-T, 4-4-2014, (Jorge Manuel Lopes de Sousa, José Pedro Carvalho, Paulo Lourenço).

Acórdão CAAD, proc. n.º 305/2014-T, 17-10-2014, (Clotilde Celorico Palma).

Acórdão CAAD, proc. n.º 356/2023-T, 13-2-2024, (Cristina Coisinha).

Acórdão CAAD, proc. n.º 558/2019-T, 11-8-2020, (Henrique Nogueira Nunes).

Acórdão CAAD, proc. n.º 6/2011-T, 2-7-2012, (Manuel Macaísta Malheiros, Carlos Baptista Lobo, Conceição Gamito).

- Tribunal Central Administrativo, TCA (disponível em: <https://www.dgsi.pt/>):

Acórdão TCA Norte, proc. n.º 00351/12.1BECBR, 20-2-2020, (Paula Moura Teixeira).

Acórdão TCA Norte, proc. n.º 02790/11.6BEPRT, 15-11-2018, (Pedro Vergueiro).

Acórdão TCA Sul, proc. n.º 07832/14, 10-11-2016, (Cristina Flora).

Acórdão TCA Sul, proc. n.º 1728/07.0BELSB, 21-5-2020, (Tânia Meireles da Cunha).

Acórdão TCA Sul, proc. n.º 18/11.8BELRA, 11-3-2021, (Ana Pinhol).

Acórdão TCA Sul, proc. n.º 1907/09.5BELRS, 12-9-2024, (Tânia Meireles da Cunha).

Acórdão TCA Sul, proc. n.º 682/11.8 BELRA, 6-12-2022, (Vital Lopes).

Acórdão TCA Sul, proc. n.º 7381/02, 4-10-2005, (José Correia).

**Doutrina Administrativa** (disponível em: <https://info.portaldasfinancas.gov.pt>):

Ficha Doutrinária n.º 13854, por despacho da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação), 16-7-2018.

Ficha Doutrinária n.º 18485, por despacho da Diretora de Serviços do IVA (por subdelegação), 29-04-2021.

Ficha Doutrinária n.º 3024, por despacho do Subdiretor-Geral dos Impostos, substituto legal do Diretor-Geral, 27-3-2012.

Ficha Doutrinária n.º 9664, por despacho do Subdiretor-Geral do IVA, por delegação do Diretor Geral da AT, 16-5-2016.

Ficha Doutrinária n.º A100 2009006, por despacho do Subdiretor-Geral dos Impostos, substituto legal do Diretor Geral, 02-06-2009.

Ficha Doutrinária n.º P 11282, por despacho da Direção de Serviços do IVA, 3-4-2017.

Ficha Doutrinária n.º P 12016, por despacho da Direção de Serviços do IVA, 15-11-2017.

Ofício-Circulado n.º 12 370, Serviço de Administração do IVA, Coletânea p. 139, 1-2-1989.

Ofício-Circulado n.º 49424, Serviço de Administração do IVA, Coletânea p. 150, 4-5-1989.