

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



ISCAL

AS SUBVENÇÕES E O IVA – ALGUMAS
REFLEXÕES

CLÁUDIA GOMES

Lisboa, 28 de abril de 2017

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

AS SUBVENÇÕES E O IVA – ALGUMAS REFLEXÕES

Cláudia Gomes

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Fiscalidade, realizada sob a orientação científica da Professora Doutora Clotilde da Silva Celorico Palma, Doutora na Área Científica de Direito.

Constituição do Júri:

Presidente – Prof.^o Doutor Paulo Nogueira Costa

Arguente – Prof.^o Especialista Jesuíno Alcântara Martins

Vogal – Prof.^a Doutora Clotilde Celorico Palma

Lisboa, 28 de abril de 2017

Declaro ser a autora desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido (no seu todo ou qualquer das suas partes) a outra instituição de ensino superior para obtenção de um grau académico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas. Mais acrescento que tenho consciência de que o plágio – a utilização de elementos alheios sem referência ao seu autor – constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.

AGRADECIMENTO

Presto um agradecimento especial à Professora Doutora Clotilde Celorico Palma, orientadora deste trabalho, pela sua disponibilidade, ajuda e exemplo.

Quero ainda prestar um agradecimento a todo o corpo docente do Mestrado em Fiscalidade.

Agradeço igualmente à Dori, à minha tia Ana, aos meus pais por todo o apoio, paciência e exigência ao longo de todo o mestrado. Sem este apoio teria sido impossível chegar até aqui.

Por fim agradeço a todos o que de uma forma direta ou indireta contribuíram para a elaboração deste trabalho, nomeadamente os meus colegas de mestrado. Deixo aqui uma nota especial às minhas colegas Raquel Lopes e Magda Conde, pois foi com elas, que partilhei todos os trabalhos efetuados ao longo do curso.

RESUMO

O sistema comum do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) foi instituído na União Europeia (UE) para harmonizar a tributação do consumo no mercado comum, sendo considerado uma ferramenta essencial para garantir que as transações económicas de bens e serviços são realizadas de modo a não provocar distorções na concorrência.

O IVA é o imposto que apresenta um maior grau de harmonização, mas ainda assim, existem áreas de menor harmonização fiscal, podendo contribuir para a lesão da sã concorrência e provocar distorções no mercado comum.

O tratamento das subvenções é uma das áreas onde existem algumas questões, que podem colocar em causa o tão desejado objetivo da harmonização. Questões que começam logo pela ausência de uma definição de subvenção para efeitos de IVA, pelas múltiplas formas de subvenções existentes e múltiplos objetivos visados pela atribuição dessas subvenções aos diferentes agentes, operadores económicos e realidades nacionais. Todas estas problemáticas têm provocado constrangimentos no Direito da União Europeia, nomeadamente na aplicação da legislação europeia por parte dos Estados-membros. Constrangimentos, que têm originado conflitualidade entre os sujeitos passivos de IVA e as Autoridades Fiscais dos Estados-membros, originando vária jurisprudência, nacional e europeia.

Consideramos este estudo relevante, pois permitirá identificar as áreas de maior conflito, onde a falta de conceitos claros ou a má interpretação das regras europeias, põe em causa a neutralidade, princípio nuclear deste imposto que garante o correto funcionamento do sistema comum do IVA.

Palavras-chave: IVA, Princípio da Neutralidade, Subvenções e Harmonização

ABSTRACT

The common system of the Value Added Tax (VAT) was established in the European Union (EU) to harmonize the taxes imposed on consumption within the common market, thus being considered as an essential tool to ensure that transactions are made in such a way that no competition distortions may occur.

Although the VAT is the tax with the highest degree of harmonization, there are however certain sectors with smaller fiscal harmonization, which may therefore contribute to harm the fair competition and cause distortion in the common market.

The handling of subventions is one of the sectors where some issues can be found. To start with, there are issues such as the non-existence of a subvention definition in what the VAT is concerned, along with the numerous existing subvention models and the numerous purposes targetted by those subventions.

All in all, this has caused some constraints in the European Community Law when it comes to the application of the European legislation by the different member-States. These constraints have generated conflicts between those who are subject to the imposing of the VAT and the Fiscal Authorities of the member-States, thereby resulting into a varied jurisprudence, both on a national and European level.

We consider this study as a relevant one, once it will allow the identification of the sectors with the highest conflict potential, where the lack of clear concepts or the misunderstanding of the European rules can endanger neutrality, which is a basic principle of this tax that ensures the right functioning of the VAT common system.

Key Words: VAT, Neutrality Principle, Subventions and Harmonization

ÍNDICE

LISTA DE ABREVIATURAS	X
1. INTRODUÇÃO.....	1
1.1. OBJETO.....	1
1.2. OBJETIVO.....	1
1.3. METODOLOGIA UTILIZADA.....	2
1.4. ESTRUTURA DO TRABALHO	2
2. O MERCADO COMUM E IVA.....	4
2.1. A CONSTRUÇÃO DO MERCADO COMUM NA UNIÃO EUROPEIA	4
2.2. O PROCESSO DE HARMONIZAÇÃO DO SISTEMA COMUM DO IVA	7
2.3. ADOÇÃO DO IVA EM PORTUGAL.....	16
3. IVA – CARATERÍSTICAS E PRINCÍPIOS	19
3.1. CARATERÍSTICAS DO IVA	19
3.2. PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE.....	22
3.3. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS	24
3.3.1. INCIDÊNCIA OBJETIVA	25
3.3.1.1. DEFINIÇÃO DE TRANSMISSÃO DE BENS.....	27
3.3.1.2. DEFINIÇÃO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS	29
3.3.2. INCIDÊNCIA SUBJETIVA	31
3.4. VALOR TRIBUTÁVEL	37
3.5. DIREITO À DEDUÇÃO.....	40
3.5.1. DIREITO À DEDUÇÃO RELATIVO A BENS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE UTILIZAÇÃO MISTA	43
3.5.1.1. MÉTODO DE AFETAÇÃO REAL.....	47
3.5.1.2. MÉTODO DE PORCENTAGEM DE DEDUÇÃO “ <i>PRO RATA</i> ”	49
3.6. ISENÇÕES EM IVA.....	51
4. AS SUBVENÇÕES NO IVA	56
4.1. DELIMITAÇÃO GERAL DO CONCEITO DE SUBVENÇÃO	56
4.2. TRATAMENTO DAS SUBVENÇÕES EM IVA NA UNIÃO EUROPEIA.....	60
4.3. TRATAMENTO DAS SUBVENÇÕES EM IVA	64
4.3.1. SUBVENÇÕES DIRETAMENTE RELACIONADAS COM O PREÇO DAS OPERAÇÕES	68
4.3.1.1. A DIRETIVA IVA.....	68
4.3.1.2. A ANÁLISE DO TJUE	72
4.3.1.3. A ANÁLISE DO CAAD	81
4.3.2. SUBVENÇÕES NÃO TRIBUTADAS E SUAS IMPLICAÇÕES NO DIREITO À DEDUÇÃO	86

4.4.	TRANSFERÊNCIA DE VERBAS AO ABRIGO DE CONTRATOS ADMINISTRATIVOS	95
5.	APRESENTAÇÃO DO CASO	97
5.1.	CARATERIZAÇÃO DA ATIVIDADE	98
5.2.	ENQUADRAMENTO LEGAL DO JOGO EM PORTUGAL	100
5.3.	ACÓRDÃO DO STA NO PROCESSO N.º 0514/10	104
5.3.1.	ALEGAÇÕES	105
5.3.1.1.	ALEGAÇÕES DA IMPUGNANTE	105
5.3.1.2.	ALEGAÇÕES DA ADMINISTRAÇÃO FISCAL	106
5.3.2.	MATÉRIA DE FATO	107
5.3.3.	MATÉRIA DE DIREITO	108
5.4.	ACORDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA – PROCESSO C-25/11	109
5.5.	ACORDÃO DO PROCESSO STA	112
5.6.	CONCLUSÕES DO PROCESSO	113
6.	CONCLUSÕES GERAIS	116
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	119
1.	Livros e Monografias	119
2.	Legislação	122
2.1.	Legislação do TJUE	122
2.2.	Legislação Nacional	122
3.	Documentos Europeus	123
3.1.	Comissão Europeia/Conselho/Parlamento Europeu	123
4.	Jurisprudência	123
4.1.	Jurisprudência do TJUE	123
4.2.	Jurisprudência Nacional	124
5.	Documentos Diversos	125
5.1.	Autoridade Tributária	125

LISTA DE ABREVIATURAS

AFI - Ativos Fixos Intangíveis
AUE – Ato Único Europeu
AT – Autoridade Tributária
CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa
CCP – Código de Contratos Públicos
CECA – Comunidade Europeia do Carvão e do Aço
CEE – Comunidade Económica Europeia
CIVA – Código do IVA
CPA – Código do Procedimento Administrativo
ECOFIN – Conselho para os Assuntos Económicos e Financeiros
EURATOM – Comunidade Europeia da Energia Atómica
FEDER – Fundo Europeu para o Desenvolvimento
FSE – Fundo Social Europeu
IAS – International Accounting Standard
INE – Instituto Nacional de Estatística
IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado
IT – Imposto de Transações
LGT – Lei Geral Tributária
NCRF – Norma Contabilística e de Relato Financeiro
OMC – Organização Mundial do Comércio
PIB – Produto Interno Bruto
POPH – Programa Operacional Potencial Humano
RITI – Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias
STA – Supremo Tribunal Administrativo
TFUE – Tratado de Funcionamento da União Europeia
TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia
TUE – Tratado da União Europeia
TR – Tratado de Roma
UE – União Europeia

1.INTRODUÇÃO

1.1. OBJETO

O objeto deste trabalho consiste no estudo do Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA) no que diz respeito ao tratamento previsto para as verbas recebidas a título de subvenções por sujeitos passivos de IVA e atribuídas por Entidades Públicas. Consideramos que este assunto tem impactos no princípio de neutralidade e harmonização do sistema comum do IVA, pilares do funcionamento deste imposto. Outra consequência do tratamento das subvenções em IVA é a sua interferência no cálculo dos recursos próprios da União Europeia. Pretendemos identificar as situações que põem em causa o princípio da neutralidade e em que medida podem afetar os objetivos pretendidos do mercado comum.

1.2. OBJETIVO

Como principais objetivos deste estudo destacamos os seguintes:

Desenvolver um enquadramento teórico ao nível dos conceitos de mercado comum, livre concorrência, princípio da neutralidade como pilar de funcionamento do IVA, sujeito passivo em IVA, atividade económica, valor tributável, direito à dedução, isenções, dedução parcial, métodos de dedução, subvenções e suas implicações em IVA.

Compreender que a limitação do direito à dedução nos sujeitos passivos de IVA implica consequências no princípio da neutralidade, princípio fundamental para o funcionamento de todo o sistema comum do IVA.

Demonstrar como a falta de um conceito formal de subvenções para efeitos de IVA, provoca constrangimentos aos agentes económicos e administrações fiscais. Como tratar as verbas recebidas a título de subvenções? Como classificar essas verbas? Sendo subvenções estarão relacionadas com o preço das operações ou relacionadas com a exploração? Será o tratamento dado a estas verbas uniforme em toda a União Europeia?

Demonstrar o importante papel do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) na clarificação dos problemas levantados sobre subvenções em IVA. Explicar a importância que este órgão tem assumido na clarificação das regras europeias quando confrontado com questões e processos relacionados com as subvenções.

1.3. METODOLOGIA UTILIZADA

A metodologia seguida neste trabalho consiste numa revisão da doutrina e legislação europeia e nacional, procurando entender os conceitos e as principais questões que se prendem com o IVA nas subvenções, para além de procurar apontar os critérios necessários para que se possa considerar estar perante uma subvenção relacionada com o preço das operações e em que situações devem ser as subvenções consideradas no cálculo do *pro rata*. Iremos igualmente sustentar o trabalho na análise de jurisprudência europeia, nacional e administrativa que no tema proposto representa uma importante base de informação para entendimento das questões em causa. Complementamos o nosso estudo através da apresentação e análise de um acórdão concreto, onde fica plasmado as dificuldades e conflitualidades que podem advir do tratamento das subvenções em IVA.

1.4. ESTRUTURA DO TRABALHO

Este trabalho vai ser organizado em seis capítulos. No primeiro delimita-se o objeto, o objetivo e a metodologia utilizada nesta dissertação.

No segundo capítulo, apresentamos um breve resumo das raízes da União Europeia e da construção do mercado interno. Destacamos a importância que o sistema comum do IVA assume na construção desse mercado, que se pretende sem distorções e concorrencial.

No terceiro capítulo apresentamos as principais características e conceitos envolvidos e subjacentes ao IVA. Apresentaremos as características deste imposto e a sua importância para o mercado comum, dando um maior enfoque na característica da neutralidade, pilar do funcionamento deste imposto. De seguida, desenvolvemos os conceitos de sujeito passivo, atividade económica e direito à dedução, devido à sua conexão. Desenvolvemos ainda ao longo deste capítulo os conceitos de isenções, método de afetação real e método de percentagem de dedução "*pro rata*". A escolha para o destaque destes conceitos e princípios deve-se à sua importância para a compreensão do tema deste trabalho.

No capítulo seguinte, apresentamos vários conceitos de subvenção existentes em várias áreas do Direito, para posteriormente delimitarmos o conceito de subvenção considerado para efeitos de IVA. Expomos também o tratamento que as subvenções em IVA têm merecido por parte do TJUE. Destacamos, ainda, a jurisprudência europeia e nacional, mais relevante para a delimitação do conceito de subvenção.

No capítulo cinco, procederemos à análise de um caso concreto na jurisprudência nacional, Processo N.º 0514/10 do Supremo Tribunal Administrativo (STA), que resultou da impugnação de um processo que decorreu no Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto. O STA, aquando da sua análise, procedeu a um reenvio prejudicial para o TJUE, que originou o Acórdão C-25/11 (Varzim Sol – Turismo, Jogo e Animação, SA vs. Fazenda Pública). Neste caso discutia-se se as deduções permitidas no apuramento do imposto a entregar ao Estado por uma concessionária de jogos de fortuna e ou azar, estariam vinculadas ao conceito de subvenções à exploração e se, sendo subvenções à exploração, de que modo poderiam estas verbas condicionar o direito à dedução do sujeito passivo.

No último capítulo sintetizar-se-ão as principais conclusões resultantes do estudo desenvolvido.

2. O MERCADO COMUM E IVA

2.1. A CONSTRUÇÃO DO MERCADO COMUM NA UNIÃO EUROPEIA

Com a criação da Comunidade Económica do Carvão e do Aço (CECA) em 1952, a criação da Comunidade Económica Europeia (CEE) e a Comunidade Europeia da Energia Atómica (EURATOM) em 1957, foram instituídas as bases iniciais da União Europeia. Este tem sido um processo em contínuo desenvolvimento, que surgiu da necessidade sentida pelos vários Estados-membros de criar uma entidade supra nacional, que promovesse o desenvolvimento económico e o bem-estar social das populações europeias, de modo a obter vantagens associadas a um espaço europeu caracterizado pela integração económica. Santos (2003: 42), considera que a integração económica

“Visa conseguir, através da constituição de um espaço territorial alargado e tendencialmente unificado, um mais eficiente uso de recursos, a criação de melhores condições produtivas e a existência de possibilidades mais efectivas de escolha por parte consumidores e investidores, podendo ainda abranger a promoção do desenvolvimento e da coesão económica e social entre os diversos espaços económicos que a compõem.”

O desenvolvimento deste projeto tem sido gradual, apresentando períodos onde o entusiasmo é maior e períodos de menor entusiasmo. O projeto europeu assenta numa união económica que apresenta problemas que têm origem na heterogeneidade dos seus Estados-membros. Para Moury (2016: 12), «[a] característica diferenciadora da UE é que se trata de uma União de Estados-Membros que mantêm a sua soberania, aceitando, no entanto, delegar alguns dos seus poderes na UE.».

A União Europeia atual é bem diferente da Europa do pós-guerra. O que começou por ser uma comunidade cujo objetivo era a integração através das trocas comerciais, ultrapassa nos nossos dias essa realidade assumindo uma complexidade de objetivos e ações que supera os domínios económicos.

Todo este processo teve início, como já atrás referido, com a instituição de três comunidades: CECA, CEE e EURATOM, com o objetivo de criação de políticas económicas, eliminação de rivalidades históricas, desenvolvimento de políticas económico-sociais e incremento da concorrência entre os Estados aderentes à Comunidade.

No Tratado que instituiu a CEE¹, estava prevista a criação no âmbito da Comunidade de um mercado comum, uma União Aduaneira e políticas comuns. O Tratado referia também que a criação do mercado comum era essencial. O artigo 2.º do Tratado estabelecia:

“A Comunidade tem como missão, através da criação de um mercado comum e de uma união económica e monetária e da aplicação das políticas ou acções comuns a que se referem os artigos 3.º e 4.º, promover, em toda a Comunidade, o desenvolvimento harmonioso, equilibrado e sustentável das actividades económicas, um elevado nível de emprego e de protecção social, a igualdade entre homens e mulheres, um crescimento sustentável e não inflacionista, um alto grau de competitividade e de convergência dos comportamentos das economias, um elevado nível de protecção e de melhoria da qualidade do ambiente, o aumento do nível e da qualidade de vida, a coesão económica e social e a solidariedade entre os Estados-membros.”

Subjacente à construção do mercado comum esteve o desejo dos países fundadores da CEE em construir um meio para atingir níveis de desenvolvimento económico e social nos países pertencentes à Comunidade. Para que esse objetivo fosse atingido, foi estabelecido no artigo 3.º do Tratado de Roma (TR) um conjunto de ações que deveriam ser tomadas. Dessas ações salientamos as seguintes:

- Estabelecimento de uma União Aduaneira;
- Abolição dos obstáculos à livre circulação de pessoas, serviços e capitais;
- Aproximação das legislações nacionais dos Estados-membros de modo a garantir o bom funcionamento do mercado comum.

A Comunidade não é uma realidade estática. Ao longo da sua história tem conhecido processos que visam a sua adaptação à realidade política, económica e social em cada momento histórico. Destacamos a alteração do número de Estados-membros. Inicialmente eram seis e atualmente são vinte e oito. Apesar de uma realidade diferente, o objetivo central continua a ser a existência de um mercado comum onde a livre circulação de pessoas, bens e capitais, seja o principal elemento caracterizador desse mercado.

¹ “O Tratado CEE, assinado em 1957 em Roma, congrega a França, a Alemanha, a Itália e os países do Benelux numa Comunidade que tem por objetivo a integração através das trocas comerciais, tendo em vista a expansão económica. Após o Tratado de Maastricht, a CEE passa a constituir a Comunidade Europeia, exprimindo a vontade dos Estados-membros de alargar as competências comunitárias a domínios não económicos.” [Consulta em 16 de outubro de 2015]. Disponível em:

https://infoeuropa.euroid.pt/files/web/documentos/ue/2002/2002_tratadoCE_compil.pdf

No Tratado da União Europeia (TUE) é reafirmado no artigo 3.º, ponto 3, que: «[a] União estabelece um mercado interno. [...]». A noção de mercado interno está definida no artigo 26.º, n.º 2 do Tratado de Funcionamento União Europeia (TFUE), que estabelece: «O mercado interno compreende um espaço sem fronteiras internas no qual a livre circulação das mercadorias, das pessoas, dos serviços e dos capitais é assegurada de acordo com as disposições dos tratados».

Conclui-se que a concretização do mercado interno está assente em quatro pilares fundamentais: livre circulação de mercadorias, pessoas, serviços e capitais, muitas vezes designadas como as quatro liberdades fundamentais. Santos (2003: 27) considera:

“O núcleo essencial da “constituição económica” comunitária assenta num “princípio de economia aberto e de livre concorrência”, na construção de um mercado interno – um espaço sem fronteiras internas caracterizado pela livre circulação de mercadorias, de pessoas, de serviços e de capitais – [...]”

Ciente da importância que constituía para a Europa o bom funcionamento do mercado interno assente na livre concorrência, e após constatar que o mercado interno se encontrava num estado de relativa estagnação, a Comissão Europeia liderada pelo Presidente Barroso encomendou um relatório ao Professor Mário Monti onde solicitava que fossem «apontadas opções e recomendações» que permitissem relançar o mercado único. Este Professor apresentou o relatório, “Uma Nova Estratégia para o Mercado Único”, em Maio de 2010. Nesse documento apresentou várias sugestões para o relançamento do mercado.

Em Outubro de 2010 é também feita uma comunicação, COM (2010) 608 final, onde constam 50 propostas para melhorar e reforçar o mercado único.

Perante a constatação do imperativo que é a construção de um mercado único, pois este é considerado “uma pedra angular da Europa”, temos de salientar a importância da adoção do IVA para a construção desse mesmo mercado, devido à sua influência no preço nos bens e serviços. A tributação do consumo vai assumir um papel determinante no funcionamento do mercado comum, não devendo contribuir para distorcer o funcionamento do mesmo. Foi assim necessário criar regras harmonizadas, que se aplicam de um modo geral em todo o espaço da União Europeia. De seguida iremos descrever o modo como todo o processo de harmonização tem sido desenvolvido pela União Europeia.

2.2. O PROCESSO DE HARMONIZAÇÃO DO SISTEMA COMUM DO IVA

A harmonização do sistema fiscal, nomeadamente a tributação do consumo, é essencial para o desenvolvimento de um mercado comum que se pretende concorrencial. É essencial porque a tributação do consumo vai ter efeitos diretos nos preços das mercadorias e bens transacionados. Não era viável a criação de um mercado comum onde a tributação do consumo seria baseada em sistemas fiscais com diferentes estruturas e diferentes bases de incidência. Estas diferenças podem causar segundo Bastos (1991: 75) «[...] consequências inaceitáveis, quer quanto à equidade, quer quanto à eficiência.». Para eliminar estas consequências negativas, tornou-se um imperativo dentro do espaço europeu desenvolver um mecanismo que aproximasse os diversos sistemas fiscais. Segundo o autor acima referido estamos perante um processo de harmonização fiscal quando aproximamos os sistemas fiscais, a sua estrutura, tipo de impostos adotados e bases de incidência. A este processo chama-se harmonização fiscal internacional.

Este tem sido um processo longo. A harmonização foi e continua a ser um instrumento ao serviço da construção europeia, para Palma (2005: 7) «[h]armoniza-se se e na medida do necessário à integração.». Todo este processo tem de estabelecer um equilíbrio entre dois princípios: o princípio da neutralidade, que estabelece que o funcionamento do mercado não deve ser alterado por questões fiscais, e o princípio da subsidiariedade, que considera que as questões relacionadas com a política fiscal devem ser atribuídas aos Estados.

A União Europeia nasceu da união de vários Estados soberanos, que de livre vontade aceitaram unir esforços para promover o desenvolvimento económico e social dos seus membros. Este objetivo tem apresentado sérios desafios, fruto da diversidade de Estados –membros e diferentes realidades consubstanciadas em diferentes normativos legais. Como já anteriormente referido, é considerado como objetivo central a promoção de um mercado comum interno onde as diferenças de cada Estado-membro não se façam sentir de modo a não perturbar o funcionamento do mercado interno, que se pretende competitivo e robusto, de modo a proporcionar crescimento económico e assim promover o desenvolvimento social no espaço comunitário.

A União Europeia sentiu a necessidade de promover a harmonização fiscal nos impostos sobre o consumo. Contudo, é preciso atender a uma limitação provocada pela necessidade de obtenção de consensos na matéria fiscal. Não pode a União Europeia desconsiderar a questão da soberania e o papel dos parlamentos nacionais na área da

tributação que está vertido no princípio de “*no taxation without representation*”. Assim, assistimos a uma correlação de forças de dois princípios implícitos nas regras fiscais europeias. Santos e Alexandre (2000: 74) indicam que:

“Daqui decorre a necessidade de equilíbrio, a analisar caso a caso, entre dois importantes princípios: o da neutralidade, corolário da ideia de que as condições de funcionamento de um mercado e, desde logo, a concorrência, não devem ser distorcidas pelos sistemas fiscais; e o da subsidiariedade que fundamenta o facto de a política tributária dever ser, em primeira linha, exercida pelos Estados membros, devendo contudo estes Estados ter em conta os efeitos da sua acção nos outros Estados da União.”

Por um lado, existe a necessidade de eliminar barreiras à construção de um mercado comum, princípio da neutralidade, por outro, devemos atender à soberania fiscal dos Estados-membros, princípio da subsidiariedade. Basto (1991), chama a atenção para a necessidade do cumprimento da regra da unanimidade nas deliberações do Conselho nas matérias fiscais². Segundo este autor, esta regra justifica-se pela importância da soberania fiscal como um elemento essencial da soberania nacional. Refere ainda, que os impostos estão sujeitos a uma votação anual nas assembleias representativas, sendo esta, uma garantia dada aos cidadãos de que não pagam impostos sem autorização dos seus representantes eleitos. Já Sterdyniak, Blonde, Cornilleau, Le Cacheux e Le Dem (1991: 83) entendem que:

“L’harmonisation fiscale apparaît, dans ces conditions, non pas comme la détermination d’un système optimal au regard d’un seul objectif bien précis, mais comme la recherche du meilleur compromis possible entre les impératifs économiques dictés par l’intégration des marchés et la libre circulation, d’une part, et les exigences d’autonomie des Etats membres en matière de choix fiscaux, d’autre part.”

Nabais (2006: 171), por outro lado, questiona o atual poder tributário dos Estados e da União Europeia. Chama a atenção para as deficiências da integração fiscal comunitária assente na jurisprudência do Tribunal de Justiça. Questiona ainda, os motivos para a manutenção da regra da unanimidade para matéria fiscal.

Na UE, o fato de coexistirem diversas normas que originam desarticulações que põem em causa o funcionamento do mercado comum, tornou desde logo necessária, a redução dos obstáculos para a concretização do mercado interno. Palma (2010: 36) considera «[é]

² O Ato Único Europeu passou a considerar a possibilidade de o Conselho poder deliberar por maioria qualificada em detrimento da regra da unanimidade. Esta imposição deixa de ser exigida para medidas que tenham em vista o estabelecimento do mercado interno exceto quando medidas relativas à fiscalidade, à livre circulação de pessoas e aos direitos de trabalhadores assalariados.

sabido que a harmonização fiscal se justifica sempre que as diferenças nos ordenamentos internos possam ter incidência direta no mercado comum.».

A Comissão Europeia, ciente das dificuldades que um mercado comum constituído por vários Estados-membros diferentes representava, criou grupos de trabalho para que estes analisassem a harmonização da tributação indireta, visto esta ter maiores implicações na formação do preço e subseqüentemente impactos ao nível da concorrência e distorções no mercado interno. Nas palavras de Bastos (2014: 29), «A importância dos impostos indiretos na determinação do preço dos bens e serviços consumidos determinou a prioridade da harmonização comunitária a este nível por forma a evitar distorções de concorrência que poderiam obstaculizar a livre circulação de mercadorias.».

Para além do impacto na formação dos preços, há que considerar que a harmonização assume também um papel determinante para o orçamento comunitário. As três comunidades que deram origem à União Europeia, a CECA, a CEEA e a CEE, obtinham o seu financiamento de forma distinta. A CECA tinha uma fonte de financiamento autónomo, obtido através de um imposto sobre a produção do carvão e do aço, podendo então falar-se de um sistema de recursos próprios que revertia para o seu orçamento. As outras duas comunidades tinham um sistema de financiamento diferente, sendo as suas receitas maioritariamente provenientes dos Estados-membros. Assim, nas palavras de Azevedo (Azevedo, 2013 *apud* Régnier-Heldmaier, 1999)³:

“[...] no Luxemburgo funcionava uma Comunidade que beneficiava de autonomia financeira [...], em Bruxelas desenvolviam-se duas outras Comunidades financeiramente não autónomas, cujo Conselho fixava as receitas e as despesas, aprovava o orçamento e dava quitação à Comissão pela execução orçamentar.”

Com a transformação das três comunidades, ficou definido que o seu orçamento iria ser financiado através de um sistema de recursos próprios obtidos por um imposto sobre o volume de negócios, em linha com o existente na CECA.

Palma (2010: 36) aponta três razões fundamentais para o processo de harmonização do IVA na União Europeia. São elas:

- Evitar que os Estados-membros introduzissem medidas fiscais que pusessem em causa o objetivo da União Aduaneira, nomeadamente através da tributação indireta;

³ Régnier-Heldmaier, Catherine, La Genèse du Système Financier de l'Union Européenne, in: Les Finances de l'Union Européenne, n.º 11, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, 1999, p. 12 e ss.

- Evitar as distorções de concorrência entre os mercados nacionais e entre as empresas que aí operam;
- Instituição de um regime de receitas próprias para o Orçamento comunitário.

Apesar das dificuldades sentidas neste processo de harmonização, fruto dos diversos normativos e interesses próprios de cada Estado-membro, foi possível encontrar pontos de convergência, permitindo o desenvolvimento da harmonização fiscal na tributação indireta, o que terminou com a tributação em cascata no consumo. Foi sugerido pela *comissão Neumark*⁴ a eliminação deste tipo de tributação e a sua substituição por um imposto sobre o valor acrescentado cuja harmonização deveria ser realizada por etapas. Contudo, apesar de estarmos perante a área mais harmonizada da fiscalidade, iremos verificar que existem ainda problemas relacionados com a harmonização do sistema comum do IVA. Problemas que ameaçam, a livre concorrência no mercado interno. Pinto (2011: 10) questiona se estamos perante um instrumento que serviu para a concretização do mercado comum ou se, pelo contrário a harmonização do IVA tem sido um obstáculo ao bom funcionamento do mercado interno. Este autor considera que estamos perante um imposto que gera conflitos internos, porque sendo o IVA um imposto criado como uma ferramenta para a realização de importantes objetivos políticos e económicos da União Europeia, como a União Aduaneira, o Mercado Interno, o desenvolvimento da integração económica europeia, obrigou a uma alteração da natureza deste imposto de modo a assimilar as diferenças que existem nas legislações dos diferentes Estados-membros. Estas alterações levaram a uma distorção da concorrência, criação de obstáculos à expansão da atividade económica e à perda de receita para as autoridades fiscais nacionais.

A UE tem criado regras no sentido de se eliminarem as diferenças existentes para permitir uma aproximação das regras. No que ao sistema comum do IVA diz respeito identificamos algumas das fases do designado processo de harmonização.

A primeira fase de harmonização é normal ser identificada com o período que se seguiu à apresentação do relatório Neumark. Nesta fase foram aprovadas a Primeira Diretiva, a Diretiva N.º 67/227/CEE e Segunda Diretiva, a Diretiva N.º 67/228/CEE, ficando desde logo determinado pelos Estados-membros que os impostos sobre venda em vigor⁵ seriam

⁴ Salientamos a criação, em 1960, do Comité Neumark, por iniciativa da Comissão Europeia. Este Comité estava mandatado para analisar as disparidades existentes entre os países da União Europeia, e as consequências que estas divergências tinham para a concretização de um mercado comum. Este comité condenou a existência da tributação em cascata. Recomendou o seu término, devendo ser substituída por um imposto sobre o valor acrescentado com características diferentes.

⁵ Em cinco dos seis Estados da então denominada CEE, vigoravam impostos plurifásicos cumulativos ou em cascata sobre vendas.

substituídos. Nessa sequência foram definidos os princípios fundamentais do sistema comum do IVA, que seria calculado com base numa técnica designada como “método subtrativo indireto ou de crédito de imposto”. Apesar de se terem lançado as bases do sistema comum do IVA ainda é deixada uma grande margem aos Estados-membros, pois não está previsto nestas diretivas, nomeadamente na Segunda Diretiva, a harmonização de isenções, a tributação generalizada das prestações de serviços, as modalidades do direito à dedução e a obrigatoriedade da aplicação do imposto ao estágio retalhista.

Considera-se que a segunda fase de harmonização, teve início com a aprovação da Sexta Diretiva, a Diretiva N.º 77/388/CEE do Conselho. Nesta fase, foram considerados dois objetivos principais a atingir. A criação de um mercado comum, onde as regras fiscais não fossem promotoras de distorções e a necessidade de alterar a forma de financiamento do orçamento da Comunidade⁶. Nas palavras de Azevedo, (2013: 117):

“Tratava-se de uma acção que viria a redundar na instituição generalizada do imposto sobre o valor acrescentado em todos os países membros, substituindo os impostos cumulativos vigentes na maior parte deles, correspondendo semelhante exigência a um imperativo de política comunitária.”

Na opinião de Alexandre (1998), o aprofundamento da harmonização teve origem na necessidade de alterar o sistema de contribuições financeiras dos Estados-membros para o orçamento comunitário por recursos próprios da comunidade. Um desses recursos era obtido através da aplicação de uma taxa sobre a base tributável do IVA, calculada de modo uniforme e segundo regras comunitárias. Para se atingir esse objetivo foi necessário realizar muitas negociações, para que se encontrassem regras fiscais na tributação do consumo aceites por todos os Estados-membros. Apesar da criação de um conjunto de regras comuns a aplicar a todos os países pertencentes à União Europeia, ficou estabelecido no artigo 27.º da Sexta Diretiva a possibilidade da existência de derrogações à aplicação dessa Diretiva. Estas medidas derogatórias permitem aos Estados-membros a introdução de normas especiais no seu quadro legislativo. Segundo o artigo 27.º, n.º 1, «O Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, pode autorizar os Estados-membros a introduzirem medidas especiais derogatórias da presente diretiva para simplificar a cobrança do imposto ou para evitar certas fraudes ou evasões fiscais [...]». Estas medidas derogatórias apesar de necessitarem de fundamentação e aprovação unânime podem colocar questões relacionadas com a neutralidade do imposto.

⁶ Decisão de 21 de abril de 1970, em JOCE n.º L94 de 28 de abril de 1970.

Outro problema, segundo Palma (2010: 39), existente nesta Diretiva relaciona-se com a adoção de conceitos jurídico-fiscais comunitários, difíceis de transpor para os normativos nacionais e que deram origem a diferentes interpretações pelos diversos Estados-membros. Segundo esta autora tal acontece fruto da falta de um direito de referência por parte do legislador comunitário, mas também, essencialmente, pelo fato do texto da Diretiva resultar de difíceis negociações entre os Estados-membros. Estes procedimentos negociais conduziram a que os conceitos fundamentais da Sexta Diretiva resultassem de um compromisso de diferentes conceitos existentes nas legislações nacionais de cada um dos Estados-membros à data.

Não se pode afirmar que não tenha havido um avanço significativo neste processo de harmonização ao longo do tempo. Este imposto passou a ter uma base de incidência uniforme, regras de incidência objetiva e subjetiva comuns, uma lista comum de isenções, regras comuns no cálculo da matéria tributável, harmonização de regimes especiais e alargamento da tributação ao estágio retalhista e à generalidade das prestações de serviços. Nas palavras de Palma (2010: 38), «O imposto passa a ser caracterizado como um tributo de base de incidência alargada.». Não olvidemos que apesar das dificuldades o sistema comum do IVA é a forma mais elevada de harmonização fiscal na UE até aos dias de hoje.

Apona-se o início da terceira fase de harmonização com a aprovação do Livro Branco⁷ para a realização do mercado interno e a aprovação do Ato Único Europeu⁸ em 1986.

Nesta fase há ainda a salientar a aprovação de duas diretivas. A diretiva que entrou em vigor a 1 de janeiro de 1993, Diretiva N.º 91/680/CEE do Conselho, que consagrou o regime transitório das operações intracomunitárias de bens em IVA e a Diretiva N.º 92/77/CEE do Conselho, que completou o sistema comum do Imposto sobre o Valor Acrescentado e que alterou a Diretiva N.º 77/388/CEE, estabelecendo uma aproximação das taxas.

Com a eliminação das fronteiras fiscais pode-se dizer que estão reunidas as condições para que um dos objetivos do Tratado de Roma consagrado no Ato Único Europeu (AUE) fosse atingido. É estabelecido no artigo 13.º do AUE que «[...] A Comunidade adoptará as medidas destinadas a estabelecer progressivamente o mercado interno durante um período que termina em 31 de Dezembro de 1992.»

⁷ COM (85) 310 final.

⁸ O Ato Único Europeu foi assinado pelos Estados-membros durante o ano de 1986 e visou o relançamento do processo de construção europeia. Este processo apresentava grandes dificuldades fruto da necessidade da regra da unanimidade no Conselho para que se procedesse à harmonização da legislação.

Este período caracteriza-se também, pela falta de acordo para a substituição do regime de tributação no destino⁹ pelo regime de tributação na origem. O Conselho para as Questões Económicas e Financeiras (ECOFIN), de 9 de outubro de 1989 rejeitou esta solução apresentada pela Comissão, mantendo a tributação de destino como regra. Este regime foi considerado como um regime provisório¹⁰. O objetivo era a concretização da tributação na origem. Contudo, existiam e existem entraves à sua aplicação dos quais salientamos as seguintes:

- Falta de acordo para o funcionamento de uma “câmara de compensação”, para a redistribuição das receitas do IVA pelos países onde é realizado o consumo;
- Grande discrepância ao nível das taxas entre os Estados-membros;
- Ausência de propostas suficientemente adequadas para o controlo da fraude e evasão fiscal.

Alexandre (1998: 230) identifica uma quarta fase de harmonização no momento em que a Comissão apresentou as linhas gerais de um novo sistema comum do IVA assente em três pilares: um único lugar para a tributação de todas as operações efetuadas no interior da comunidade; repartição da receita pelos Estados efetuada com base de estatísticas macroeconómicas e a aproximação das taxas normais não devendo a sua variação ser superior a dois pontos percentuais. Contudo, Palma na sua vasta doutrina estabelece três fases de harmonização, tendo em conta que, e apesar de, a Comissão ter apresentado propostas com vista à implementação de um regime definitivo, atualmente os Estados-membros não estão dispostos a aceitar este regime com receio de perda de receita fiscal. Após o falhanço do acordo para a adoção do regime definitivo foi instituído um regime transitório que deveria vigorar até 1992. Este regime manteve o princípio de tributação no destino, para operações realizadas entre sujeitos passivos, abolindo o controlo físico nas fronteiras, mas estabelecendo a tributação na origem, para operações entre agentes económicos e sujeitos não passivos de IVA. Existem, contudo, exceções tendo ficado

⁹ Tributação no destino implica que a tributação do consumo seja responsabilidade dos países de destino das mercadorias sendo que o país de origem das referidas mercadorias garante que estas não são aí sujeitas a imposto sobre o consumo. A tributação na origem é o contrário, ou seja, é atribuída a responsabilidade de tributar as mercadorias exportadas aos países da origem das mesmas e não no país de chegada.

António Carlos dos Santos e Mário Alexandre em “O IVA COMUNITÁRIO NA ENCRUZILHADA: RUMO A UM NOVO SISTEMA COMUM”, referem que “[o] abandono do princípio do destino significava que as receitas deixariam de afluir ao lugar de consumo dos bens para passar a entrar nos cofre dos países exportadores. [...] beneficiaria os países com superavit e prejudicaria os países deficitários na balança de transações comerciais, [...]”.

¹⁰ Com a aplicação deste regime foi criado um mecanismo designada por “engenharia fiscal”. Este método permitiu que a tributação continuasse a fazer-se no destino sem a existência de fronteiras fiscais. Ressalvamos que este princípio apenas se aplica às transações efetuadas por Sujeitos Passivos de IVA. Em relação aos consumidores finais é aplicado um regime de tributação da origem, estando previstas algumas exceções, nomeadamente a aquisição intracomunitária de meios de transporte novos.

previsto regimes especiais de acordo com os quais a tributação não se faz nestes moldes. A título de exemplo importa chamar a atenção para o regime particular da tributação de meios de transporte novos, que pelo perigo que representava para a concorrência teve um regime especial consagrado na Diretiva N.º 91/680/CEE do Conselho. Este é o regime que ainda vigora¹¹, não parecendo haver movimentações por parte dos Estados-membros para o alterar.

Na opinião de Santos e Alexandre (2000: 85), a Comissão deixou de falar em regime definitivo *versus* transitório para se focar num novo sistema comum do IVA, assente em três pilares fundamentais: a definição de um «único lugar» para a tributação de todas as operações que um determinado sujeito passivo efetue no interior da União Europeia; a repartição das receitas pelos Estados-membros, com base em estatísticas macroeconómicas do consumo e uma maior aproximação das taxas do IVA.

Em 2010, a Comissão apresentou o Livro Verde, a COM (2010) 695 final¹², onde assume que o principal objetivo é o de promover um amplo processo de consulta das partes interessadas sobre o funcionamento do sistema de IVA em vigor e o modo como deve ser reestruturado no futuro. Esta consulta surgiu na necessidade sentida por parte da Comissão em realizar uma reflexão profunda sobre o sistema. São apontados os seguintes pontos que justificam o lançamento deste debate:

- Complexidade do sistema em vigor que provoca sobrecarga administrativa para as empresas;
- Necessidade de melhorar o funcionamento do mercado único que sofre com a diferença de tratamento entre as operações intracomunitárias e as operações nacionais;
- Maximizar a cobrança de receita e reduzir a vulnerabilidade do sistema à fraude;
- Alteração do contexto tecnológico e económico.

Em 2012, fruto da reflexão lançada em 2010, que originou milhares de contributos por parte dos interessados, a Comissão apresentou a Comunicação, COM (2011) 851 final¹³, na qual se confirma a necessidade de se proceder à reforma do sistema do IVA na UE. Aponta dois objetivos a serem atingidos com esta reforma: definição das características fundamentais de um futuro sistema de IVA na UE e enumera os domínios prioritários para

¹¹ Entretanto foi aprovado o Regulamento (CEE) n.º 218/92, de 27 de Janeiro, que instituiu um reforço da cooperação administrativa através de troca automática de informações e um arquivo eletrónico de dados.

¹² Livro Verde - "Sobre o futuro do IVA - Rumo a um sistema de IVA mais simples, mais sólido e eficaz".

¹³ Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho e ao Comité Económico e Social Europeu-sobre o futuro do IVA- Para um sistema de IVA mais simples, robusto e eficaz à medida do mercado único.

novas ações a realizar nos anos futuros. Nesta Comunicação é assumido que é politicamente irrealizável a criação de um regime definitivo do IVA aplicável às operações transfronteiriças baseado no princípio da origem.

Recentemente a Comissão publicou um documento, COM (2016) 148 final¹⁴, onde define a via pela qual tenciona atingir aquele que tem sido o seu grande objetivo: a criação de um mercado único, que permita impulsionar o emprego, o crescimento, o investimento e a competitividade. Um mercado que seja mais equitativo e aprofundado. A Comissão assume que o sistema comum do IVA é essencial para o mercado único europeu, pois permite eliminar obstáculos que distorcem a concorrência. O sistema comum do IVA promove a livre circulação de bens estimulando deste modo o comércio interno. A Comissão destaca também neste documento o papel do sistema comum do IVA nas receitas da União Europeia, informando que a receita atingiu 1 bilião de euros em 2014, cerca de 7% do Produto Interno Bruto (PIB) da UE.

Nesta Comunicação é reconhecido que, apesar dos sucessos atingidos, o sistema necessita de ser melhorado para se adaptar aos desafios do século XXI. Esta reforma precisa de considerar as novas tecnologias e através destas promover a modernização do imposto e assim reduzir custos de contexto para as empresas, desenvolver mecanismos de combate à fraude e aumentar os índices de confiança entre os vários agentes. A Comissão aponta como um dos obstáculos desta modernização a necessidade da regra da unanimidade para a aprovação de alterações ao sistema comum, sendo esta exigência um dos sérios desafios ao sistema. No entanto, face ao verificado recentemente na UE, fruto da crise da dívida soberana, que provocou uma divisão entre países do Norte e do Sul ou, se preferirmos, em países credores e países devedores, muitos põem em causa a legitimidade de algumas decisões e até a legitimidade de algumas das instituições da UE. É nossa convicção que os maiores desafios não se prendem apenas com a necessidade da obtenção da regra da unanimidade, mas também com o próprio funcionamento da UE.

Em relação ao sistema comum do IVA na UE, foram dados ao longo dos anos passos muito relevantes para que este fosse considerado o imposto mais harmonizado da UE, contudo, a harmonização conseguida não é plena. Palma (2016: 9) aponta três zonas distintas de harmonização, onde a margem de manobra dos Estados-membros é diferente, ou seja, em função das matérias os Estados-membros podem ter a possibilidade de criar regras própria dentro do sistema, ou podem ver o seu poder

¹⁴ Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho e ao Comité Económico e Social Europeu – Relativa a um plano de ação sobre o IVA – Rumo a um espaço único do IVA na UE – Chegou o momento de decidir.

tributário limitado ao previsto nas normas europeias. Existem neste imposto zonas de forte harmonização onde a margem dos Estados-membros é reduzida, por exemplo nas regras de incidência real ou objetiva, nas isenções permitidas, no cálculo do valor tributável. Existem também zonas de harmonização intermédia, onde ainda há algum espaço para os Estados-membros aplicarem as suas decisões como é o caso das taxas. Por fim, existem zonas de fraca harmonização onde o poder dos Estados-membros é bastante amplo, por exemplo nas matérias relacionadas com as obrigações e infrações.

O IVA é o imposto mais harmonizado na Europa dos 28, contudo, tem um longo caminho a percorrer para que ultrapasse determinadas dificuldades. Não nos esqueçamos que o espaço da UE é constituído por diferentes países com diferentes níveis de desenvolvimentos económico e social, nunca sendo fácil criar um mercado homogéneo. Os desafios tecnológicos e o combate à fraude representam dois desses problemas. O que nos parece claro é que esse caminho vai ser sinuoso, fruto dos interesses próprios e legítimos de cada Estado-membro, que tornam a unanimidade, requisito sempre necessário para alterações nas regras fiscais, difícil de conseguir. Apesar das dificuldades foi possível encontrar um padrão comum para a aplicação deste imposto por toda a UE.

De seguida iremos apresentar uma breve explicação sobre a adoção do IVA em Portugal.

2.3. ADOÇÃO DO IVA EM PORTUGAL

Com a adesão de Portugal à então CEE, atual UE, foi preciso proceder a uma profunda reforma da nossa tributação indireta. O Imposto Transações (IT) foi substituído pelo IVA que tem por base o sistema comum do IVA, e que atualmente se encontra consagrado na Diretiva N.º 2006/112/CE, do Conselho de 28 de novembro de 2006.

No Tratado de Adesão à CEE, ficou estabelecido que Portugal poderia beneficiar de um período transitório de três anos a contar da data de adesão, ou seja 1 de janeiro de 1986. Assim, Portugal não era obrigado a adotar o sistema comum do IVA até 31 de dezembro de 1988. Contudo, a nossa opção não passou por beneficiar deste período transitório mas sim por adotar o IVA com base num modelo muito próximo do sistema comum. No preâmbulo do Decreto-Lei N.º 394-B/84, de 26 dezembro, é reconhecido que apesar de não estarmos obrigados à adoção imediata das regras europeias, houve uma clara opção pela adoção assente nos méritos do IVA em detrimento do sistema de tributação monofásico do IT que vigorava anteriormente.

No Tratado de Adesão à CEE foi também reconhecido que as Regiões Autónomas do Açores e da Madeira, devido à sua localização ultra periférica, deveriam beneficiar de um

regime especial. Esta especificidade está atualmente prevista na Diretiva IVA¹⁵, no artigo 105.º, que prevê que: «Portugal pode aplicar, às operações efetuadas nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira e às importações efetuadas diretamente nestas regiões, taxas de montante inferior às aplicadas no Continente.»

O Código do IVA (CIVA) foi aprovado a 26 de dezembro de 1984 pelo Decreto-Lei N.º 394-B/84 e entrou em vigor a 1 de janeiro de 1986.

A reforma da tributação indireta implicou uma série de desafios que foi necessário ultrapassar. Reforçou-se a administração fiscal com meios técnicos para fazer face às exigências que um imposto como o IVA exigia. Aos contribuintes também foi pedido um esforço de adaptação. Não nos podemos esquecer que com este imposto o número de contribuintes aumentou, pois muitos contribuintes não estavam sujeitos ao IT e passaram a estar sujeitos ao IVA.

Este imposto assume um papel relevante no panorama dos impostos em Portugal. Este tem sido um dos impostos que mais receita proporciona ao Estado. De fato todos na nossa vida quotidiana nos confrontamos diariamente com este imposto, mesmo que não nos apercebamos.

Quadro 2.3. – Receitas do IVA

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014Po	2015Pe
Impostos indiretos	24.761,5	25.459,9	25.136,9	22.345,0	23.954,8	24.579,1	23.493,9	23.463,5	24.741,3	26.231,5
IVA	13.763,6	14.333,4	14.424,0	11.971,2	13.527,1	14.264,9	13.994,9	13.709,7	14.672,1	15.356,5
ISP	3.172,7	3.325,2	3.188,9	3.176,8	3.140,3	3.002,3	2.790,4	2.740,1	2.780,2	3.068,8
Imposto sobre o tabaco	1.578,8	1.165,4	1.281,3	1.232,4	1.496,1	1.529,8	1.431,5	1.387,4	1.372,2	1.356,7
IABA	216,3	229,3	203,2	192,5	197,1	190,7	183,2	186,0	187,9	190,3
Imposto do selo	1.429,6	1.479,3	1.485,1	1.504,7	1.316,0	1.267,8	1.168,4	1.172,5	1.168,5	1.213,3
Contribuição Autárquica/DMI	903,4	1.008,4	1.101,5	1.054,7	1.100,7	1.205,1	1.140,0	1.336,9	1.444,7	1.555,9
Imposto sobre o registo de automóveis	1.205,1	1.220,7	945,6	714,4	831,8	643,7	370,2	360,4	476,0	584,6
SSA/DMT	748,0	972,7	774,7	634,5	594,6	512,9	417,4	355,6	482,8	583,1
Outros impostos indiretos	1.744,0	1.725,7	1.732,6	1.863,6	1.751,0	1.961,8	1.998,0	2.215,0	2.156,9	2.322,2

¹⁵ A Diretiva N.º 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro de 2006, é também designada por DVA ou Diretiva IVA.

Estrutura para o total (%)	IVA	55,6	56,3	57,4	53,6	56,5	58,0	59,6	58,4	59,3	58,5
	ISP	12,8	13,1	12,7	14,2	13,1	12,2	11,9	11,7	11,2	11,7
	Imposto sobre o tabaco	6,4	4,6	5,1	5,5	6,2	6,2	6,1	5,9	5,5	5,2
	IABA	0,9	0,9	0,8	0,9	0,8	0,8	0,8	0,8	0,8	0,7
	Imposto do selo	5,8	5,8	5,9	6,7	5,5	5,2	5,0	5,0	4,7	4,6
	Contribuição Autárquica/IMI	3,6	4,0	4,4	4,7	4,6	4,9	4,9	5,7	5,8	5,9
	Imposto sobre o registo de automóveis	4,9	4,8	3,8	3,2	3,5	2,6	1,6	1,5	1,9	2,2
	SSA/IMT	3,0	3,8	3,1	2,8	2,5	2,1	1,8	1,5	2,0	2,2
	Outros impostos indiretos	7,0	6,8	6,9	8,3	7,3	8,0	8,5	9,4	8,7	8,9

Fonte: Boletim do INE de 12 de maio de 2016 – Estatísticas das Receitas Fiscais 1995 – 2015.

Segundo o boletim de 12 de maio de 2016 do Instituto Nacional de Estatística (INE), em 2015 o IVA representou 58,5% das receitas com os impostos indiretos. Segundo esta informação, a receita deste imposto cresceu em relação ao ano de 2014, 4,7%. Este resultado reflete a expansão da base tributária que beneficiou da implementação de medidas de combate à evasão fiscal, como a criação do sistema “e-fatura”, do controlo de inventários e da alteração dos critérios para a concessão de reembolsos. O sucesso deste imposto ultrapassa a realidade europeia. Existe um elevado número de países que aplicam um modelo de imposto na sua tributação do consumo com características semelhantes ao do sistema comum europeu com bastante sucesso.

De seguida iremos abordar as principais características e princípios que fazem do IVA um imposto de elevado sucesso.

3. IVA – CARATERÍSTICAS E PRINCÍPIOS

3.1. CARATERÍSTICAS DO IVA

O IVA caracteriza-se por ser um imposto geral sobre o consumo, neutro, de matriz comunitária, plurifásico, sem efeitos cumulativos, que opera através do método subtrativo indireto que visa tributar tendencialmente todo o consumo.

Este é um imposto geral sobre o consumo e distingue-se dos impostos especiais sobre o consumo porque estes incidem sobre bens e serviços determinados, ao contrário do IVA que incide sobre a generalidade dos bens e serviços. Nas palavras de Vasques (2012: 5)

“[...] a base de incidência do IVA traça um círculo mais largo, abrangendo genericamente todos os bens e serviços, excepto aqueles que forem especificamente excluídos do imposto; a base de incidência dos IEC, em contrapartida, traça círculos mais estreitos, abrangendo os bens ou serviços que nela especificamente sejam incluídos, ficando os demais desonerados do imposto.”

O IVA tem uma matriz comunitária, pois todos os Estados-membros da UE têm de aplicar o sistema comum do IVA, para que seja atingida a necessária harmonização na tributação do consumo na UE. Palma (2012: 10), afirma «[o] nosso modelo de IVA tem assim subjacente uma matriz comunitária, facto que condiciona a margem de manobra do legislador nacional.». O fato de o IVA assumir esta matriz comunitária, origina que os Estados-membros estejam condicionados às regras estabelecidas nas diretivas, regulamentos e decisões¹⁶ nos termos do artigo 288.º do TFUE.

O IVA é um imposto plurifásico porque incide sobre toda a cadeia que vai da produção ao consumo, ou seja, é um imposto que abrange os produtores, grossistas, retalhistas e consumidores. É, aliás, esta característica que permite a todo o sistema comum atingir níveis de maior simplicidade e neutralidade, pois vai possibilitar que o imposto seja cobrado da forma mais geral possível. É um imposto sem efeitos cumulativos regra geral, visto incidir sobre o valor acrescentado que o produto ou serviço sofre entre dois “estados”. Bastos (2014: 44) considera que este imposto resultou de um melhoramento

¹⁶ Um Regulamento consiste numa lei de aplicação obrigatória em todos os Estados-membros, não necessitando de ser transposto para o direito nacional. Em caso de conflito entre as regras europeias e as regras nacionais, pode dar origem a uma alteração da legislação nacional.

Uma Diretiva consiste numa lei que vincula os Estados-membros para que determinado objetivo seja alcançado. Necessita de transposição para a legislação nacional para entrar em vigor. Salientamos que as diretivas determinam o resultado a ser alcançado, ficando os Estados-membros com livre arbítrio sob a forma como alcançam o objetivo.

Decisões podem ter como destinatários os Estados-membros, grupos ou pessoas. Vinculam os seus destinatários.

dos impostos cumulativos, superando as suas ineficiências sendo esse o seu principal valor. Ao contrário dos impostos cumulativos que incidem sobre o montante bruto de cada operação, incluindo impostos pagos nas fases anteriores da cadeia produtiva, o IVA incide sobre o montante líquido sendo retirado o valor suportado pelos sujeitos passivos no estágio anterior. Este valor líquido é apurado recorrendo ao método subtrativo indireto ou crédito de imposto, que consiste numa técnica em que o imposto incide sobre as vendas e em que há um crédito de imposto sobre as compras a montante. Este método leva a que seja exigida aos sujeitos passivos a entrega da diferença entre o imposto que apuraram nas vendas e o imposto que suportaram nas compras. Esta técnica é a base de todo o funcionamento do imposto e faz com que a carga fiscal seja repartida pelos vários intervenientes do processo mas que seja só um custo dos consumidores finais. Segundo Basto (1991: 40) «É esta técnica do crédito de imposto que constitui a trave-mestra do sistema do imposto sobre o valor acrescentado. Constituí o processo típico do IVA para evitar a geração de efeitos cumulativos.»

Este imposto visa tributar o consumo e não o exercício de atividades económicas. A tributação deve ser suportada pelo consumidor final e não pelo operador económico independentemente de este ser prestador de serviços ou transacionar bens. Segundo Antunes (2008: 63) «[t]oda a construção do IVA tem em vista a tributação do consumo, ou seja, a tributação da riqueza manifestada em cada acto de consumo.». A obrigação do sujeito passivo deste imposto resume-se, regra geral, a liquidar e entregar o valor do imposto cobrado nas vendas após deduzir o montante por si suportado e dedutível, ao Estado.

De seguida apresentamos um exemplo do modo como funciona este imposto com a aplicação do “Método indireto subtrativo” ou “Método da dedução do imposto” ou “Método de crédito do imposto”.

Quadro 3.1. - Exemplo 1¹⁷ - Mecanismo de Direito à Dedução

Agente económico	Compra (C)	Venda (V)	IVA (21 %)		
			Em (C)	Em (V)	Entregue ao Estado
P	---	1000	---	210	210
G	1000	1500	210	315	105
R	1500	2200	315	462	147
CF	2200	---	462	---	---
					462

Fonte: Borges, Rodrigues e Rodrigues (2010: 424)

Da análise deste exemplo, é possível verificar como funciona o mecanismo de liquidação e dedução do imposto. No caso concreto, o imposto pago ao Estado, teve um valor de 462,00€ e foi suportado na íntegra pelo consumidor final, que pagou pelo bem 2662,00€. Este pagamento foi realizado de modo fracionado pelos agentes económicos envolvidos nas operações, que liquidaram o respetivo IVA nas vendas e deduziram o IVA a que tinham direito nas compras, limitando-se a entregar ao Estado a diferença entre o que cobram e o que deduzem.

Este imposto é apontado por muitos autores, como um imposto que manifesta uma anestesia fiscal porque, ao incorporar o valor do imposto no preço do bem ou serviço, provoca uma menor visibilidade da carga fiscal a suportar pelo contribuinte.

O IVA tem como objetivo a tributação do consumo, compreendendo-se assim, que o critério que delimita a sua base de incidência, seja o conceito de atividade económica previsto na Diretiva IVA.

De seguida, iremos desenvolver o princípio da neutralidade, essencial para o funcionamento do IVA. Esta característica deve ser entendida como um verdadeiro princípio neste imposto, pois é dele que nascem muitas das virtudes apontadas ao IVA

¹⁷ Este exemplo é apresentado com a taxa de 21%. Taxa que se aplicava em Portugal continental no momento da elaboração do exercício. Deve ser considerado que atualmente a taxa normal aplicável a Portugal continental é de 23%. Daqui resulta que os valores apresentados em relação ao IVA seriam diferentes mas nada altera na mecânica de funcionamento do imposto.

3.2. PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE

O mercado comum deve desenvolver-se de modo “salutar”, não devendo ser influenciado por fatores que originem distorções nas diversas atividades e diversos operadores económicos. A fiscalidade, nomeadamente os impostos sobre o consumo devido à sua influência na formação dos preços, representa um dos elementos que pode causar distorções na concorrência e afetar o funcionamento do mercado comum. A possibilidade de alterar o correto funcionamento do mercado interno, foi desde logo uma preocupação assumida, ficando previsto no preâmbulo da Primeira Diretiva a criação de um sistema de impostos sobre o volume de negócios que não falseie as condições de concorrência e não impeça a livre circulação das mercadorias e dos serviços no mercado comum.

O IVA é considerado um imposto neutro. Esta, aliás, é a característica pilar de todo o sistema. Bastos (2014: 45) considera que: «[...] o princípio da neutralidade constitui a principal característica deste tributo, como corolário que é do princípio jurídico da não discriminação, (...)».

Importa então esclarecer o que se deve entender por neutralidade como característica de um imposto. Segundo Basto (1991: 29),

“Numa formulação genérica (porventura só plenamente acessível aos iniciados...), por neutralidade entende-se a característica de um tributo que se analisa em não alterar os preços relativos das alternativas sobre que recaem as escolhas dos agentes económicos, não originando assim “distorções” dos seus comportamentos.”

Concluimos então, que um imposto é neutro quando não tem impacto nas decisões dos agentes económicos. Palma (2010: 68) aponta que:

“A neutralidade do imposto verifica-se quer a nível interno quer externo, em particular quer relativamente à produção (production neutrality) quer ao consumo (consumption neutrality), como expressão da neutralidade económica.

(...) Existirá neutralidade relativamente ao consumo, quando o imposto não influi nas escolhas dos diversos bens ou serviços por parte dos consumidores. Um imposto será neutro na perspectiva da produção, se não induz os produtores a alterações na forma de organização do seu processo produtivo.”

O imposto será neutro na produção na medida em que não provoque alteração no modo como os produtores organizam a sua atividade e neutro quanto ao consumo se não origina alterações nas escolhas dos consumidores.

A jurisprudência do TJUE tem também procurado esclarecer o que se deve entender por neutralidade à luz das normas europeias. No Proc.^o C-89/81¹⁸ (Hong-Kong Trade), alude-se no ponto 6 o que deve ser entendido por neutralidade à luz das Diretivas Europeias assim:

“[...] la necesidad de realizar una armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios con objeto de eliminar los factores que puedan falsear las condiciones de competencia y, por consiguiente, conducir a una neutralidad en la competencia, en el sentido de que en el interior de cada país las mercancías de naturaleza análoga soporten la misma carga fiscal, sea cual fuere la longitud del circuito de producción y distribución.”

A neutralidade é um princípio proclamado desde o Tratado de Roma, quando se prevê uma aproximação das legislações dos vários Estados-membros de modo a eliminar os impostos cumulativos e promover a criação de um mercado comum assente nas quatro liberdades fundamentais. Na opinião de autores consagrados como Basto e Palma (2015: 20) estamos na presença de «um verdadeiro princípio jurídico». A Diretiva IVA, no seu considerando (7), estabelece que:

“O sistema comum do IVA deverá, ainda que as taxas e isenções não sejam completamente harmonizadas, conduzir a uma neutralidade concorrencial, no sentido de que, no território de cada Estado-Membro, os bens e os serviços do mesmo tipo estejam sujeitos à mesma carga fiscal, independentemente da extensão do circuito de produção e de distribuição.”

É reconhecido que apesar de a neutralidade ser o objetivo pretendido, existem áreas neste sistema em que a harmonização não é total. Todavia, deve ser mantida a neutralidade concorrencial de modo a que produtos e bens semelhantes tenham a mesma carga fiscal.

O IVA é um imposto que resiste relativamente bem ao teste da neutralidade. Contudo, como é reconhecido na Diretiva IVA, existem áreas onde se constata que o princípio da neutralidade é limitado. Áreas como: isenções simples, exclusão do direito à dedução, tratamento a dar às entidades públicas ou às subvenções, causam efeitos contrários ao “ADN” deste imposto. Para Basto (1991: 57) «[...] o IVA, mesmo no plano da neutralidade tem limitações. As suas características de imposto neutro deterioram-se se forem

¹⁸ Proc.^o C-89/81, que opunha as autoridades holandesas ao Hong Kong Trade Development Council. A questão neste processo estava relacionada com o enquadramento a ser dado a pessoas que de forma habitual prestavam serviços gratuitos a sujeitos passivos. Entendeu o TJUE, que nestas condições não deveriam ser considerados sujeitos passivos. O Tribunal sustenta a sua posição pelo fato de a prestação de serviços exclusivamente gratuita não proporcionar uma contrapartida, o que não permite ter uma base tributável, estando assim as ditas prestações de serviços gratuitas não sujeitas a IVA.

estabelecidas isenções – e têm sempre de o ser, em maior ou menor medida.». Na mesma linha se tem pronunciado Palma (2010: 72) que refere:

“A neutralidade deste imposto não é, assumidamente, absoluta, tendo relevantes limitações, desde logo nas isenções simples, susceptíveis de provocar efeitos cumulativos, especialmente se os agentes ou actividades isentos estiverem em estádios intermédios da produção.”

Podemos assim concluir que a neutralidade é um dos princípios nucleares do sistema comum de IVA, sendo materializada através do método do crédito de imposto, que permite que o IVA suportado nas operações a montante seja deduzido do valor liquidado das operações a jusante, permitindo ao sujeito passivo a libertação do imposto suportado, só obrigando à entrega do imposto correspondente ao valor acrescentado em cada fase. Chamamos a atenção que qualquer elemento que perturbe esta regra de funcionamento é suscetível de interromper a cadeia natural de repercussão do imposto. Assim, podemos considerar que o direito à dedução e a repercussão do imposto são as duas técnicas que suportam a neutralidade.

No ponto seguinte iremos estabelecer quais as regras que afetam as operações tributáveis.

3.3. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS

É preciso conhecer que operações vão ser tributáveis em IVA. Para este imposto vamos ter como operações tributáveis as transmissões de bens, as prestações de serviços, as importações e as aquisições intracomunitárias de bens. Vamos encontrar as definições destes conceitos para IVA nos seguintes artigos do CIVA: artigo 3.º - conceito de transmissão de bens; artigo 4.º - conceito de prestação de serviços; artigo 5.º - conceito de importação e artigo 3.º do RITI - conceito de transmissão intracomunitária de bens. O domínio destes conceitos é essencial para a técnica de liquidação deste imposto.

Só após o enquadramento das operações é que temos condições para determinar o valor tributável de cada operação como previsto no artigo 16.º do CIVA.

Nesta matéria é necessário o conhecimento e domínio das regras previstas nos artigos 1.º e 2.º do CIVA. O artigo 1.º do CIVA indica-nos a incidência objetiva, ou seja, que operações vão estar sujeitas a imposto e o artigo 2.º do referido Código indica-nos a incidência subjetiva ou pessoal, ou seja, quem é considerado sujeito passivo neste imposto. É pela conjugação destes dois artigos que vamos qualificar as operações internas como tributáveis ou não. Após qualificarmos as operações como tributáveis é

necessário ter presente o disposto no artigo 6.º do CIVA, para que seja possível determinar se a operação vai ser tributável em território nacional.

É também importante realçar o caso particular das importações. No caso de estarmos perante uma importação o que releva é a incidência objetiva. Neste caso as operações são sempre tributáveis não sendo relevante a qualidade do agente económico.

3.3.1. INCIDÊNCIA OBJETIVA

O conceito de incidência objetiva visa determinar quais as operações que vão estar sujeitas a imposto.

A Diretiva IVA define no artigo 2.º que operações estão sujeitas a imposto. Esta norma foi transposta para a legislação nacional de forma muito semelhante. Assim, o CIVA, no artigo 1.º, n.º 1, define quais as operações que estão sujeitas a Imposto Sobre o Valor Acrescentado, sendo estas as seguintes:

- a) as transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal;
- b) as importações de bens;
- c) as operações intracomunitárias efectuadas no território nacional, tal como são definidas e reguladas no Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias.

Só com a alteração da Sexta Diretiva¹⁹, passou a ser possível identificar três regimes distintos no IVA. A Sexta Diretiva tinha previsto só dois tipos de operações tributáveis, as operações internas e as operações internacionais.

As operações internas (transmissão de bens e prestações de serviços), estão dependentes da verificação de outras condições, condições subjetivas, para serem consideradas como tributáveis. A transmissão devia ser efetuada a título oneroso e realizada por um sujeito passivo.

As operações internacionais para que fossem sujeitas a imposto dependiam exclusivamente da verificação do preenchimento ou não do conceito de importação, considerado um elemento objetivo da operação.

A alteração da Sexta Diretiva deu origem de uma nova categoria de operações, as operações intracomunitárias. Uma das alterações mais visíveis e fundamentais consistiu na eliminação, dentro dos países membros da Comunidade, dos controlos relacionados com as mercadorias que cruzassem as fronteiras internas. Deixaram de ser os serviços aduaneiros a liquidar o imposto, passando a ser o sujeito passivo a liquidar o respetivo

¹⁹ A Sexta Diretiva foi revogada pela Diretiva N.º 2006/112/CE, designada por Diretiva IVA.

IVA - autoliquidação do IVA. Foi mantido o princípio de que as transações realizadas entre sujeitos passivos seriam tributadas no país de destino de acordo com a taxa aí aplicada. Contudo, para as operações realizadas por não sujeitos passivos, o princípio que vigora é o da tributação na origem pela taxa aí aplicada, estando, contudo, previstas algumas exceções a este princípio, devido às distorções no mercado que poderiam provocar.

O fim dos controlos internos na União Europeia não significou um menor cuidado com a fraude e evasão fiscal nas operações intracomunitárias. O combate à fraude e evasão fiscal originou obrigações acessórias que os sujeitos têm de cumprir. Um dos procedimentos mais relevantes é a recolha e confirmação no Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA (VIES) do número de identificação fiscal dos adquirentes dos bens se estes forem sujeitos passivos de IVA e o envio às autoridades fiscais de uma declaração recapitulativa onde conste o valor das transações e identificação dos adquirentes.

De referir também que, com a criação de um novo normativo específico para as transações intracomunitárias²⁰ de bens, houve uma alteração no conceito de importação. A partir da entrada em vigor deste diploma, importação de bens para efeitos de IVA, só se refere às entradas em território nacional de bens com origem em países ou territórios exteriores à União, designados por países terceiros.

Nas importações a lógica é um pouco diferente. O conceito de importações está definido no artigo 5.^o²¹ do CIVA. Aqui, ao contrário das operações internas, não é necessária a conjugação do elemento subjetivo com o objetivo para tornar a operação tributável, basta o requisito objetivo que é preenchido com a definição de importação. Neste caso o valor do IVA vai ser entregue na alfândega pelo adquirente do bem²².

Chamamos a atenção que o fato de o conceito de países terceiros e territórios terceiros não ser coincidente. O CIVA refere no artigo 1.^o, n.^o 2, alínea c) que um país terceiro é aquele que não pertence à Comunidade. Na alínea d) do mesmo artigo considera que

²⁰ Foi aprovado o Decreto-Lei N.º 290/92, de 28 de dezembro, que transpôs para a ordem jurídica nacional a Diretiva N.º 91/680/CEE, do Conselho, de 16 de dezembro de 1991, que alterou a Diretiva N.º 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de maio de 1977, com vista à abolição das fronteiras fiscais.

²¹ Artigo 5.^o do CIVA define importações de bens, como: «a) Bens originários ou procedentes de países terceiros e que não se encontrem em livre prática ou que tenham sido colocados em livre prática no âmbito de acordos de união aduaneira; b) Bens procedentes de territórios terceiros e que se encontrem em livre prática.».

²² Chamamos a atenção para a proposta de Orçamento de Estado do ano de 2017. Existe uma proposta para alterar as regras de entrega do IVA nas importações. A proposta consiste em terminar com a obrigação de entregar o IVA no momento do desalfandegamento passando a ser trabalhado com regras próximas das previstas para as aquisições intracomunitárias de bens.

territórios terceiros são aqueles que, embora pertencentes a Estados-membros da Comunidade vão ser tratados como países terceiros. Segundo Palma (2014: 75) esta diferenciação reside numa motivação aduaneira. A autora refere que:

“O território terceiro é considerado como pertencendo à União Europeia para efeitos aduaneiros mas não para efeitos fiscais, fazendo parte integrante da união aduaneira. O país terceiro não pertence à União Europeia, quer para efeitos aduaneiros, quer para efeitos fiscais, estando fora da união aduaneira.”

A Professora Clotilde Palma concluiu que esta diferença legal vai ter importância nos efeitos aduaneiros, mas no que toca à aplicação das regras do sistema comum do IVA não terá qualquer importância.

O conceito de livre prática definido no artigo 29.º do TFUE²³ assume nesta matéria relevância, pois é através dele que vamos aferir se os bens vão ser tratados como uma importação ou se vão ser tratados como uma transação intracomunitária. Pode acontecer os bens terem entrado no território comunitário e aí terem cumprido as formalidades aduaneiras da importação. Se for este o caso, os bens encontram-se em livre prática e poderão circular pelo território comunitário cumprindo os requisitos das transações intracomunitárias.

3.3.1.1. DEFINIÇÃO DE TRANSMISSÃO DE BENS

O artigo 3.º, n.º 1, do CIVA, define transmissão de bens como: «[...] a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade.». Da análise deste preceito podemos concluir que, como regra geral, a transferência tem de ser onerosa, sobre bens corpóreos e que a própria operação deve transferir o direito de dispor de um bem. Contudo, existem situações em que a operação vai ser considerada como transmissão de bens sem obedecer às características atrás apontadas. No mesmo artigo são referenciadas operações que vão ser equiparadas e operações que vão ser assimiladas a transmissão de bens. Está previsto no artigo 3.º, n.º 2, do CIVA, que são assimiladas a bens corpóreos a «[...] energia eléctrica, o gás, o calor, o frio e similares (...)»²⁴. Já no artigo 3.º, n.º 3, do CIVA, estão previstas as situações que, não sendo operações com bens corpóreos, vão ser assimiladas a tal, para que a realidade económica das mesmas se sobreponha ao conceito jurídico. Na

²³Artigo 29.º - (ex-artigo 24.º TCE) - Consideram-se em livre prática num Estado-Membro os produtos provenientes de países terceiros em relação aos quais se tenham cumprido as formalidades de importação e cobrado os direitos aduaneiros ou encargos de efeito equivalente exigíveis nesse Estado-Membro.

²⁴ Ficam de fora as transmissões “*on line*”, ou seja, aquelas em que a encomenda e a entrega são feitas eletronicamente. Neste caso estamos na presença de bens incorpóreos (Ativos Fixos Intangíveis), que vão ser considerados e tributados como prestações de serviços.

perspetiva do IVA, não basta tributar o direito de dispor mas sim o “poder de dispor”. Tese defendida pelo TJUE, no Proc.º C-320/88²⁵ que, em resposta à pergunta colocada pelo Órgão de Reenvio Holandês afirma que «O n.º 1 do artigo 5.º da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que é considerada como «entrega de um bem» a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário, ainda que não se proceda à transferência da propriedade jurídica do bem». No ponto 7 do referido acórdão é apontado pelo TJUE que, «[...] a noção de entrega de um bem não se refere à transferência da propriedade nas formas previstas no direito interno aplicável, mas inclui qualquer operação de transferência de um bem corpóreo por uma parte que confira a outra parte o poder de dispor dele, de facto, como se fosse o seu proprietário.».

Como salienta Basto (1991: 154) aquando da elaboração da Sexta Diretiva «[...] o legislador não se refere ao direito de dispor, mas apenas “poder” de dispor, parecendo contentar-se para a verificação da operação tributável com a simples existência desse poder, [...]». Das situações previstas no n.º 3, destacamos a situação apresentada na alínea a) «A entrega material de bens em execução de um contrato de locação com cláusula, vinculante para ambas as partes, de transferência de propriedade;». Existe uma diferença substancial entre um contrato com uma cláusula de venda no fim do contrato e um contrato com opção de compra (*leasing*). No primeiro caso existe a obrigação de venda no fim do contrato, estamos pois no âmbito da transmissão de bens, onde prevalece a realidade económica sob a forma jurídica. No segundo caso não há essa obrigatoriedade, logo caímos na realidade da prestação de serviços, sendo liquidado IVA nas rendas mensais e caso se faça a venda no fim do contrato aí sim se liquidará IVA pelo valor do bem corpóreo à data (valor residual).

A necessidade de assimilar diversas operações a transmissões de bens advém, segundo Palma (2014: 59), do fato de certos bens não serem corpóreos ou porque as transmissões são gratuitas, sendo necessário que a substância económica do negócio prevaleça à sua forma jurídica.

Outra das operações que podem ser qualificadas como operações tributáveis em IVA, são as prestações de serviços. No ponto a seguir iremos indicar as questões mais relevantes a considerar quando estamos perante prestações de serviços.

²⁵ Proc.º n.º 320/88 que opôs a Shipping and Forwarding Enterprise (SAFE) à Administração fiscal holandesa. O TJUE neste acórdão pronunciou-se sobre a transferência de direitos detidos pela SAFE para a empresa KATS. Após a falência da empresa KATS, os administradores de falência transferiram esses direitos para uma empresa terceira, por um valor muito inferior ao acordado pela SAFE e KATS. A SAFE pediu a revisão da liquidação do imposto que tinha sido calculado tendo por base um valor muito superior.

3.3.1.2. DEFINIÇÃO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

O artigo 4.º do CIVA define prestações de serviços como: «[...] as operações efetuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens.». Esta definição existente no CIVA português resulta da transposição do estabelecido na Diretiva IVA que, no artigo 24.º, n.º 1 apresenta uma definição de prestação de serviço semelhante ao previsto na legislação nacional. De acordo com este artigo do CIVA, tudo o que não for considerado transmissão, aquisição intracomunitária ou importação de bens, deve ser considerado como prestação de serviços. Estamos assim perante um conceito residual ou negativo de prestação de serviços, que ilustra aquilo que o IVA é, um imposto geral sobre o consumo com uma vocação universal. Nas palavras de Palma (2011: 72), «[...] a vocação de universalidade deste imposto implica que se entenda que qualquer tipo de atribuição patrimonial que não seja uma contrapartida de uma transmissão de bens tenha subjacente uma prestação de serviços tributável.». Contudo, é necessário cumprir com requisitos de modo a não violar as características deste imposto. Palma (2014: 67) considera que «[...] para que se considere que existe uma prestação de serviços em sede de IVA deverá existir um serviço enquadrável numa atividade económica, deverá existir um consumo.».

Sem o exercício de uma atividade económica em sede de IVA a operação não pode ser tributada. Outro aspeto considerado relevante prende-se com a teoria das contraprestações recíprocas, ou seja, só vão ser tributadas as prestações, onde exista um nexo direto entre o serviço prestado e a contrapartida recebida. A jurisprudência do TJUE tem confirmado a necessidade de existir um nexo direto entre a prestação de serviços e a contrapartida recebida. No Proc.º C-16/93 que opôs o Sr.º Tolsma, tocador de realejo, à Administração Fiscal Holandesa, o que estava em causa era exatamente a qualificação como prestação de serviços da atividade por si exercida. Este senhor tocava realejo na rua recebendo contribuições de transeuntes. Contudo, estas contribuições não têm um carácter definido, cada um dá o que quer, podendo haver situações de transeuntes que nem dão nada, ou seja, o Sr.º Tolsma não pode invocar qualquer direito a uma retribuição. O Tribunal na sua análise interpreta o conceito de prestação de serviços constante da Sexta Diretiva e a jurisprudência existente, incluindo a respeitante à Segunda Diretiva, tendo esta sido substituída pela Sexta Diretiva, que tinha a mesma finalidade. No ponto 12 do referido acórdão o Tribunal menciona que já tinha indicado no Proc.º C-89/81 (Hong Kong Trade Development Council) que:

“[...] que as operações tributáveis pressupõem, no âmbito do sistema do IVA, a existência de uma transacção entre as partes com a estipulação de um preço ou de um contravalor. Daí o Tribunal de Justiça deduziu que, quando a actividade de um

prestador consiste em fornecer exclusivamente prestações sem contrapartida directa, não existe matéria colectável não estando, portanto, estas prestações sujeitas ao IVA.”

Já no Proc.^o 154/80, o Tribunal de Justiça tinha esclarecido que uma prestação de serviços só é tributável se existir umnexo directo entre o serviço prestado e a contrapartida recebida.

O TJUE considerou que no caso do Sr.^o Tolsma não existia uma contrapartida directa pela prestação de serviços, não estando reunidas as condições para considerarmos estar perante uma prestação de serviços para efeitos de IVA.

Assim, a qualificação de uma prestação de serviços, como uma operação onerosa depende, de segundo o TJUE, da existência de umnexo directo entre o serviço prestado e a contrapartida recebida pelo sujeito passivo. Esta condição é reiterada no recente acórdão, Proc.^o C-432/15²⁶. No ponto 28 e 29 do referido processo o TJUE confirma uma vez mais a necessidade da existência de umnexo directo para estarmos perante uma contraprestação de uma prestação de serviços. Para o Tribunal a incerteza da retribuição quebra o nexodirecto entre o serviço prestado ao beneficiário e a retribuição eventualmente recebida. Assim responde à questão prejudicial sobre se a disponibilização de um cavalo para participação de uma corrida de cavalos quando o seu proprietário é um sujeito passivo de IVA é considerada uma prestação de serviço do seguinte modo:

“O artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que a disponibilização de um cavalo pelo seu proprietário, sujeito passivo de imposto sobre o valor acrescentado, ao organizador de uma corrida de cavalos para efeitos de participação do cavalo nessa corrida não constitui uma prestação de serviços efetuada a título oneroso, no caso de não dar origem ao pagamento de um prémio de participação ou outra remuneração directa e em que apenas os proprietários dos cavalos que se classifiquem na corrida recebem um prémio, mesmo se determinado previamente. Em contrapartida, a disponibilização de um cavalo constitui uma prestação de serviços a

²⁶ O Proc.^o C-432/15 opôs as Finanças Polacas ao Sr.^a Pavlína Bastová que recebia dois tipos de rendimento: o primeiro tipo de rendimentos consistia no recebimento de prémios pela participação dos seus cavalos em corridas e percentagens de prémios ganhos como treinadora de cavalos de terceiros; o segundo tipo de rendimentos resultava da exploração de um centro equestre. Estes rendimentos resultavam do pagamento efetuados pelos donos dos cavalos referentes a treino e estabulação. Uma das questões prejudiciais neste processo consistia em saber se a entrega de um cavalo ao organizador de uma corrida se enquadrava numa prestação de serviços e se os prémios conquistados devem ser considerados uma contraprestação da operação.

título oneroso no caso de dar origem ao pagamento, pelo organizador, de uma remuneração independente da classificação do cavalo na corrida.”

Assim, é necessário que se estabeleça uma relação de reciprocidade entre o prestador e o adquirente do serviço, sem este requisito não é possível quantificar a operação como prestação de serviços.

3.3.2. INCIDÊNCIA SUBJETIVA

O conceito de incidência subjetiva vai permitir definir quem é o sujeito passivo do imposto. Como já referimos nas operações internas a definição de operações tributáveis ou não, depende da conjugação das regras constantes dos artigos 1.º e 2.º do CIVA.

O conceito de sujeito passivo é essencial para o funcionamento do sistema comum do IVA, que se pretende neutro e que funciona assente no método de crédito de imposto. Como iremos analisar, a atribuição da qualidade de sujeito passivo em IVA está diretamente relacionada com o conceito de atividade económica.

A Diretiva IVA estabelece no artigo 9.º, n.º 1, primeiro parágrafo, o conceito de sujeito passivo como: «[...] qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma actividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa actividade.». A mesma Diretiva prevê depois no artigo 9.º, n.º 2, e nos artigos 11.º a 13.º situações específicas em que é atribuída a condição de sujeito passivo para efeitos deste imposto. O conceito de sujeito passivo está vertido na legislação nacional no artigo 2.º do CIVA. Apesar de não indicar um conceito de atividade económica como acontece na Diretiva IVA, o artigo 2.º do CIVA indica um conjunto de atividades e situações específicas abrangidas pelo IVA.

Importa realçar a natureza económica das operações realizadas. Para a atribuição da qualidade de sujeito passivo exige-se como requisito indispensável o desenvolvimento de uma atividade económica, sendo irrelevante o respetivo fim ou resultado. Apesar do exercício da atividade económica ser determinante para a atribuição da qualidade de sujeito passivo, nem sempre esta condição é suficiente. Existem outras condições para que uma operação seja relevante para a atribuição da condição de sujeito passivo, a saber, as operações devem ser exercidas de modo independente e com carácter de habitualidade. A Diretiva IVA, no artigo 10.º, estipula que «[a] condição de a actividade económica ser exercida de modo independente, (...), exclui da tributação os assalariados e outras pessoas na medida que se encontrem vinculados à entidade patronal por um contrato de trabalho ou outra relação jurídica que estabeleça vínculos de subordinação jurídica [...]». Deste modo não há dúvidas que os trabalhadores por conta de outrem,

apesar de exercerem uma atividade económica, são alheios à mecânica deste imposto. Palma (2010: 124) considera:

“[...] a aquisição da qualidade de sujeito passivo relativamente às operações internas depende da concorrência de, pelo menos, três requisitos, um reportado à actividade desenvolvida, que deverá assumir natureza económica, outro relativo à entidade que, de forma independente, prossegue tal actividade e outro à irrelevância do respectivo fim ou resultado. A estes requisitos, expressamente previstos na Diretiva, junta-se um outro, implicitamente previsto: o do exercício habitual da actividade económica.”

Regra geral não existe sujeito passivo sem o exercício de uma atividade económica, contudo, existem situações em que não é necessário o exercício de uma atividade económica para se adquirir esta qualidade, por exemplo, no caso das importações²⁷.

A forma como o conceito de atividade económica influencia a mecânica do imposto é bem patente na jurisprudência do TJUE, que ao longo da sua já longa história se tem pronunciado sobre a amplitude a atribuir a este conceito. Segundo este Tribunal este é um conceito que deve ser entendido de forma ampla, para que se limite ao máximo possíveis constrangimentos na mecânica do imposto. Neste sentido tem proferido várias decisões, como, por exemplo, no Proc.º C-186/89, no qual em resposta à pergunta se a constituição de um direito de superfície sobre um bem imóvel pode ser enquadrado num âmbito do conceito de atividade económica. Neste contexto, indica no ponto 17 do acórdão que: «o artigo 4.º da Sexta Diretiva confere um âmbito de aplicação muito lato ao imposto sobre o valor acrescentado, englobando todos os estádios da produção, distribuição e prestações de serviços [...]». O tribunal concluiu que esta operação estava dentro do âmbito do conceito de atividade económica.

Um outro exemplo em que é pedida a decisão do TJUE é no Proc.º C-32/03, no qual é perguntado a este Tribunal se, ao abrigo da Sexta Diretiva, deve ser considerado como sujeito passivo uma pessoa que tenha cessado a sua atividade comercial mas que fique obrigada a pagamentos que resultem de obrigações contratuais (cláusula de não rescisão), e conseqüentemente deduzir o IVA dos montantes pagos desta forma. O Tribunal considera que o conceito de sujeito passivo está dependente do conceito de atividade económica, é o desenvolvimento ou não da atividade económica que vai justificar ou não a qualificação do sujeito passivo, para que sendo o caso este possa deduzir o IVA suportado. Refere o acórdão no parágrafo 19 que :

²⁷ Segundo o artigo 2.º, n.º 1, alínea b) são sujeitos passivos de imposto «as pessoas singulares ou colectivas que, segundo a legislação aduaneira, realizem importações de bens.».

“A este respeito, importa desde já recordar que, segundo os termos do artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Diretiva, o conceito de sujeito passivo é definido em relação a uma actividade económica. Efectivamente, a existência de uma actividade desta natureza é que justifica a qualificação de sujeito passivo, ao qual é reconhecido o direito à dedução pela Sexta Diretiva.”

O TJUE decide no sentido de serem consideradas sujeitos passivos as pessoas que tenham cessado uma actividade comercial mas que continuem a pagar rendas e encargos referentes a contratos que contenham cláusulas de não rescisão podendo deduzir o imposto suportado nos montantes pagos dessa forma, desde que exista uma relação direta e imediata entre os pagamentos e a actividade exercida e desde que se prove a inexistência de fraude.

Outra questão relacionada com o conceito de actividade económica que tem provocado dúvidas relaciona-se com as actividades preparatórias. Esta é uma das questões de maior relevância devido às implicações na neutralidade deste imposto. Determinar o momento a partir do qual se dá início a uma actividade económica tem reflexos na mecânica do imposto, tanto na liquidação como na dedução, pois é a partir deste momento que se adquire a qualidade de sujeito passivo.

A questão com a inclusão ou não dos atos preparatórios no conceito de actividade económica está relacionada com o momento a partir da qual se considera que esta teve início. Começa só a partir do momento em que efetivamente o sujeito passivo inicia a sua actividade principal, ou começa antes com a preparação dessas actividades principais? A determinação deste momento é fundamental para que se possa aferir o momento a partir do qual há o direito à dedução do imposto suportado e garantir deste modo a neutralidade do IVA. É importante ter presente que quem deve suportar o imposto é o consumidor final e não o operador económico.

Segundo Palma (2010: 140), o TJUE considera que em relação às actividades preparatórias:

“[...] quem de boa fé tem intenção, confirmada por elementos objetivos, de iniciar de modo independente uma actividade económica na acepção da Diretiva e para esse fim realize operações preparatórias e ligadas à actividade principal ainda que não dêem origem a operações tributáveis, como, por exemplo, as primeiras despesas de investimento, deverá ser considerado como sujeito passivo.”

A inclusão dos atos preparatórios está assente na intenção do sujeito passivo. A jurisprudência²⁸ europeia tem considerado que basta a intenção da pessoa, desde que esta esteja de boa-fé, para a sua qualificação como sujeito passivo. Chamamos contudo a atenção de que, nos casos onde a administração fiscal conclua que os sujeitos passivos estão a agir de modo fraudulento e abusivo, tem legitimidade para solicitar a devolução dos valores do imposto deduzido indevidamente.

Para além das atividades preparatórias, as atividades ilícitas²⁹ podem também estar abrangidas pelo conceito de atividade económica, contudo, a sua inclusão só é permitida para aquelas que, de alguma forma, possam ser inseridas no circuito económico e não para as que estão completamente fora do setor económico lícito, como, por exemplo, o tráfico de estupefacientes.

Palma (2010: 151) considera que:

“[...] a qualificação de um comportamento como censurável não implica, só por si, uma exceção à tributação. Todavia, assim não sucede no que respeita às mercadorias cuja natureza e características específicas as tornam insusceptíveis de ser colocadas no comércio, nem integradas no circuito económico e, como tal, estejam sujeitas a uma proibição absoluta. Nestas circunstâncias estão fora do âmbito de aplicação da Sexta Diretiva, (...) este tratamento não colide com o princípio da neutralidade fiscal, dado que, relativamente a estes produtos, não existe uma concorrência [...]”

Assim podemos afirmar que existem determinados requisitos para avaliar se determinada operação se enquadra no conceito de atividade económica ou não. Deve ser avaliada a intenção, a frequência e a qualidade de quem pratica o ato.

²⁸ Proc.º C-110/94, (INZO). Esta sociedade previa dedicar-se ao tratamento de águas não potáveis e transforma-las em águas potáveis. Para isso adquiriu equipamentos e pediu um estudo de rentabilidade de um projeto de construção de uma instalação de dessalinização. Foi recuperando o IVA suportado nestas operações. Por problemas de rentabilidade o projeto foi abandonado nunca tendo a INZO começado a atividade projetada. A administração fiscal, após uma fiscalização exigiu a restituição do IVA recuperado pela INZO em virtude de esta nunca ter efetuado nenhuma operação tributável. O Tribunal pronunciou-se no sentido de o estudo de rentabilidade se enquadrar no conceito de atividade económica e considerou que a qualidade de sujeito passivo não poderia ser retirada com efeitos retroativos com o argumento de que a empresa não tinha passado à fase operacional e não ter efetuado nenhuma operação tributável. A não ser que se tratasse de uma situação de fraude ou abuso esta empresa não perderia a sua qualificação como sujeito passivo de IVA.

²⁹ No Proc.º C-269/86 é perguntado ao TJUE se o tráfico, no caso concreto de anfetaminas, está sujeito às disposições do sistema comum do IVA. O TJUE considera que a regra de não sujeição do IVA abrange as transações ilegais, neste caso anfetaminas, desde que estas não façam parte do circuito económico estritamente vigiado pelas autoridades.

Relacionado com a concessão da qualidade de sujeito passivo e atividade económica está o complicado tratamento previsto para o setor público³⁰. Este é um setor muito específico. À partida e tendo em consideração a necessidade de o conceito de atividade económica ser interpretado de forma ampla o setor público está incluído na qualificação de sujeito passivo, contudo, está prevista uma derrogação no artigo 2.º, n.º 2, do CIVA³¹, que estabelece:

“O Estado e demais pessoas coletivas de direito público não são, no entanto, sujeitos passivos do imposto quando realizem operações no exercício dos seus poderes de autoridade, mesmo que por elas recebam taxas ou quaisquer outras contraprestações, desde que a sua não sujeição não origine distorções de concorrência.”

Esta norma derogatória implica que os Estados, regiões, autarquias locais e outras entidades de direito público não sejam sujeitos passivos de IVA, quando realizam atividades ou operações na qualidade de autoridades públicas, não podendo, consequentemente, deduzir o imposto suportado para a realização dessas mesmas atividades. Esta norma gera muita controvérsia³², nomeadamente, sobre que operações são consideradas dentro do âmbito do conceito de autoridades públicas. Numa fase em que muitos dos serviços tradicionais do Estado são objeto de concessões a entidades privadas, entramos numa zona de difícil aferição do que são realmente operações exercidas no âmbito de autoridades públicas. Outra questão pertinente está relacionada com as distorções de concorrência. Que critérios objetivos devem ser utilizados para

³⁰ Para um conhecimento profundo sobre o tratamento das entidades públicas e o IVA ver Clotilde Celorico Palma (2010).

³¹ Este artigo corresponde ao artigo 13.º da Diretiva IVA, no qual está prevista uma delimitação negativa da incidência.

³² Proc.º C-246/08 (Comissão Vs. República da Finlândia). A República da Finlândia tem um regime de assistência jurídica comparticipada em função das possibilidades financeira dos cidadãos. Assim, a comparticipação pode ser total para os cidadãos de mais baixos rendimentos ou pode ser parcial para aqueles que ainda não tendo um grande rendimento já se encontram em escalões superiores de rendimento. Esta assistência jurídica pode ser efetuada por gabinetes estatais criados para o efeito, ou pode ser exercida por juristas privados. A legislação prevê que a assistência jurídica executada pelos gabinetes estatais, seja isenta de IVA independentemente de estarmos perante uma situação em que o cidadão paga parcialmente o serviço prestado. Os juristas privados estão sujeitos a IVA, independentemente de a assistência ser totalmente paga pelo Estado ou parcialmente paga pelo Estado. Neste processo o que estava em causa era o tratamento em sede de IVA ao apoio jurídico prestado pelos gabinetes públicos de apoio jurídico prestados no âmbito de processo judicial em contrapartida de uma contribuição parcial paga pelo beneficiário. A comissão considera que esta situação provoca graves distorções de concorrência e que ao executar um serviço em que o cidadão paga, mesmo que parcialmente, faz com que a operação seja enquadrada como uma atividade económica para efeitos de IVA. A Comissão defende ainda que esta atividade fica fora dos poderes de autoridade e que a distorção de concorrência não pode ser considerada insignificante. O Tribunal defendeu que as verbas pagas pelos cidadão beneficiários deste regime de assistência jurídica comparticipado se assemelha mais a uma taxa que a uma contraprestação de uma prestação de serviços. Assim, não estabelece um nexo suficientemente direto entre a verba paga e a prestação recebida considerando que estas operações não se enquadram verdadeiramente dentro do âmbito de uma atividade económica para efeitos de IVA.

aferir duas realidades distintas? Uma realidade que assenta no exercício de funções do Estado como autoridade pública que exerce os seus poderes e outra realidade bem distinta o funcionamento do mercado concorrencial que tem como principal objetivo a obtenção do lucro.

Outro aspeto que salientamos respeita ao fato de em IVA o conceito de sujeito passivo não coincidir com o conceito estipulado no artigo 18.º da Lei Geral Tributária (LGT), que determina no n.º 3, «O sujeito passivo é a pessoa singular ou colectiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte directo, substituto ou responsável.»

Em IVA esta é uma figura complexa e distinta do conceito previsto na teoria geral da tributação que considera, que quem deve ser o sujeito passivo da relação tributária é o detentor da capacidade contributiva³³. No IVA o que importa para a determinação do sujeito passivo é o desenvolvimento de uma atividade económica³⁴. Palma (2011: 80), considera que: «Para efeitos de IVA delimita-se o conceito de sujeito passivo em função do exercício de actividades económicas, não se estabelecendo uma ligação com o princípio da capacidade contributiva, dado que o que se procura tributar é o acto de consumo final.».

No IVA o sujeito passivo não é o detentor da capacidade contributiva³⁵. Neste imposto a capacidade contributiva vai ser revelada pelo ato do consumo, praticada pelo consumidor final. Antunes (2008) defende que apesar do sujeito passivo em IVA não ser afetado com as considerações que se relacionam com o princípio da capacidade contributiva não quer isto dizer que o imposto seja alheio a tal princípio. Segundo este autor o imposto visa tributar a capacidade contributiva manifestada nos atos de consumo e deste modo contribuir para os encargos públicos. Não sendo o consumidor final o sujeito passivo deste imposto, não deixa de ser o destinatário do imposto.

A correta qualificação do sujeito passivo influencia o direito à dedução, pilar fundamental para o garante da neutralidade. Assim, em IVA vamos considerar as seguintes situações:

³³ O princípio da capacidade contributiva assenta na ideia de que cada um deve contribuir para os gastos públicos tendo em consideração a sua capacidade de pagar impostos. Todos devem contribuir de acordo com a manifestação da capacidade, contudo, este princípio também serve de limite à tributação a partir de certos montantes que tornam os impostos confiscatórios ou que se tribute abaixo do mínimo de existência. Para maiores detalhes ler Bruno Botelho Antunes "Da Repercussão Fiscal No IVA".

³⁴ Artigo 2.º do IVA constatamos essa relação quando no n.º 1 a) vem referido que são sujeitos passivos de imposto «As pessoal singulares ou colectivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam actividades de produção, comércio ou prestação de serviços, [...]».

³⁵ Proc.º C-317/94 do TJUE, esclarece no seu parágrafo 22 que: "[...] o IVA não onera os sujeitos passivos, [...], estes apenas são obrigados, em cada fase desse processo, a cobrar o imposto por conta da administração fiscal e a entregar a esta os respectivos montantes.".

- Sujeitos passivos integrais: aqueles que executam as operações económicas dentro do estipulado no artigo 2.º, n.º 1, da Diretiva IVA. Estas operações são sujeitas a IVA quer a montante (compras), quer a jusante, (vendas). Devido a isso, estes sujeitos passivos têm direito à dedução do IVA no montante exato do valor do IVA suportado.
- Sujeitos passivos que executam operações isentas sem direito à dedução (isenções incompletas): não liquidam o IVA nas suas operações a jusante (vendas), não podendo deduzir o valor do IVA suportado a montante (compras).
- Sujeitos passivos que executam operações isentas mas com direito à dedução (isenções completas): não liquidam IVA nas vendas podendo deduzir todo o IVA suportado.
- Sujeitos passivos mistos, que executam em simultâneo operações que conferem direito a dedução do IVA que suportam na aquisição de bens e serviços e operações que não conferem direito à dedução do IVA por estarem abrangidas pelas isenções incompletas.
- Também se adquire a qualidade de sujeito passivo quando se efetua uma importação, não sendo neste caso necessária a característica da habitualidade. É também considerado sujeito passivo quem o mencione indevidamente em fatura e nas situações de «reverse charge».

Concluimos que o conceito sujeito passivo e de atividade económica não podem ser dissociados. A interpretação do que é uma atividade económica deve ser ampla, nesse sentido, aliás, se tem pronunciado o TJUE³⁶. É essencial que a operação seja devidamente enquadrada para que nenhum operador económico veja negado o direito à dedução do imposto suportado, nem uma operação que não deva ser enquadrada dentro do desenvolvimento de uma atividade económica beneficie do direito à dedução.

Depois de definidas que operações e quem está sujeito ao IVA, é importante estabelecer quais as regras que se aplicam às operações para determinar o seu valor tributável.

3.4. VALOR TRIBUTÁVEL

A Diretiva IVA prevê no artigo 73.º, uma regra geral segundo a qual a matéria coletável é constituída por: «[...] tudo o que constituí a contraprestação que o fornecedor ou o prestador tenha recebido ou deva receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções directamente relacionadas com o preço de tais operações.».

³⁶ Ver Proc.º C-16/93 (Tolsma) e Proc.º C-437/06 (Securenta).

Esta matéria, tal como muitas outras, sofreu alterações durante a evolução do sistema comum do IVA. A Segunda Diretiva definia, no artigo 8.º, alínea a), que a matéria coletável era constituída por: «[n]o caso de entregas de bens e de prestações de serviços, por tudo o que constituí o contravalor da entrega do bem ou da prestação de serviços, incluindo todas as despesas e impostos, com excepção do próprio imposto sobre o valor acrescentado;». Como podemos verificar, apesar de ser estabelecido que a matéria coletável era constituída por tudo o que constituísse o contravalor da operação, a Segunda Diretiva era omissa em relação às verbas recebidas a título de subvenções e as verbas pagas pelo adquirente, do destinatário ou por um terceiro. Para Basto (1991: 209) «[...] não resultava claro do texto que um pagamento feito por um terceiro, relativo a operações tributáveis, tivesse que ser considerado contrapartida e como tal incluído no valor tributável da operação.». Perante o exposto, foi preciso clarificar, que a contrapartida de uma operação pode ter origem no adquirente dos bens, nos destinatários dos serviços ou no valor entregue por um terceiro. Surgiu assim, o artigo 11.º, A, n.º1, alínea a), da Sexta Diretiva que clarificou esta matéria passando a definir de forma clara, que a matéria coletável é constituída pelas verbas que são contrapartida das operações, abrangendo as pagas ou a pagar pelos adquirentes dos bens, beneficiários de serviços ou terceiros, incluindo as subvenções diretamente relacionadas com os preços de tais operações. Como verificamos, a alteração substancial ocorreu com a aprovação da Sexta Diretiva. Não tendo a Diretiva IVA procedido a alterações de conteúdo nesta matéria.

De uma forma simples, valor tributável pode ser definido como, o valor sobre o qual deve ser aplicada a taxa do IVA. Esta, é uma matéria da maior importância na mecânica deste imposto, pois, fruto da necessidade da uniformização da base de incidência, torna necessário, que os Estados-membros calculem este valor aplicando uma metodologia idêntica para que os resultados não sejam afastados. Basto (1991: 203) considera que, «[n]as operações internas, o princípio geral de definição do valor tributável é simples de aprender: o imposto deve incidir sobre a contrapartida da operação, isto é, da entrega de bens ou da prestação de serviços.».

Como podemos concluir o conceito de contrapartida assume especial importância, neste imposto. O que deve ser considerado como contrapartida de uma operação levanta questões. Esta é uma matéria em que o TJUE também tem sido chamado a pronunciar-se em alguns processos, como por exemplo, o processo 230/87, onde foi preciso aferir se a matéria coletável da Naturally Yours Cosmetic Limited era o preço praticado nos produtos que disponibilizava às consultoras de beleza, um preço menor ao de venda, ou se era o preço normal de venda dos seus produtos ao consumidor final. Estas

consultoras de beleza comprometiam-se a usar estes produtos em reuniões. O TJUE considerou que a diferença entre o preço de venda ao consumidor final e o preço praticado nos produtos disponibilizados às consultoras de beleza era o valor de uma prestação de serviço que estas se comprometiam a efetuar. Assim, considera que a matéria coletável é constituída pela soma da contrapartida monetária e do valor do serviço prestado.

O CIVA estabelece no artigo 16.º e artigo 17.º³⁷, o que é o valor tributável das operações. O artigo 16.º, n.º 1, do CIVA, define valor tributável como «[...] o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro». Esta regra é a regra geral na qual se indica que, independentemente de quem faça o pagamento, o IVA irá incidir sobre o valor da contraprestação efetiva e real dos bens ou prestação de serviços. Contudo, o CIVA prevê regras especiais para as situações previstas no n.º 2 do mesmo artigo. Já no n.º 3, está prevista a regra a aplicar para o caso da contraprestação em espécie no todo ou em parte. Neste caso, tal como no caso previsto na alínea c), do n.º 2, há a indicação do valor normal dos bens ou serviços, conceito que deve ser considerado nos termos do n.º 4.

No n.º 5 e n.º 6 do artigo 16.º é dada indicação sobre o que deve ser incluído e excluído do valor tributável. Para o nosso trabalho assume especial relevo o estabelecido na alínea c) do n.º 5 onde se indica que o valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviço, incluem as «[a]s subvenções diretamente conexas com o preço de cada operação, considerando como tais as que são estabelecidas em função do número de unidades transmitidas ou do volume dos serviços prestados e sejam fixadas anteriormente à realização das operações.».

A inclusão no valor tributável das subvenções diretamente relacionadas com o preço de cada operação tem levantado algumas dificuldades de tratamento, como iremos desenvolver em capítulos seguintes.

O valor tributável é o valor sobre o qual deve ser aplicada a taxa de IVA nas operações internas, nas importações e nas aquisições intracomunitárias. Assume especial importância a definição do que se deve entender por valor tributável para a harmonização deste imposto, pois todos os Estados-membros devem determinar esse valor de modo idêntico para que os resultados sejam aproximados. O objetivo é apurar uma base de

³⁷ O artigo 16.º do CIVA, indica as regras de cálculo do valor tributável nas operações internas, o artigo 17.º do CIVA indica as regras de cálculo do valor tributável para as importações e o artigo 17.º do RITI indica o valor tributável nas aquisições intracomunitárias. Salientamos que o valor tributável nas importações deve incidir sobre o valor aduaneiro determinado de acordo com o Código Aduaneiro Comunitário. Em relação ao artigo 17.º do RITI que estabelece as regras de cálculo do valor tributável nestas operações, é de referir que os elementos exigidos para o seu cálculo são as constantes do artigo 16.º do CIVA.

incidência uniforme. Só assim é possível atingir um maior grau de harmonização e sustentar a neutralidade do imposto.

O imposto deve incidir sobre o valor real da contraprestação da transmissão de bens e ou prestação de serviços, sendo este por princípio o preço do bem ou prestação de serviços. Para o cálculo do valor tributável não se presumem valores. Os valores a considerar são os que constam das faturas. Basto (1991: 204) indica que «[a] própria natureza do IVA, tipo consumo, descendo ao estádio retalhista, vocacionado para atingir o consumo final, afasta a necessidade de fixar, como princípio geral, valores normais ou presumidos.».

Está também previsto no artigo 16.º, n.º 6, do CIVA, quais os valores que são excluídos do valor tributável. Entre os valores excluídas do valor tributável, encontramos os descontos, os abatimentos, as quantias pagas em nome e por conta do adquirente dos bens ou dos serviços desde que devidamente registadas em contas de terceiros e as indemnizações declaradas judicialmente, por incumprimento total ou parcial de obrigações.

Devemos ter presente que o valor tributável assume neste imposto um papel fulcral na obtenção de uma base de incidência uniforme. Devemos também, considerar que no valor tributável deve ser incluído tudo o que seja a contraprestação da transmissão do bem ou prestação de serviços, para que o IVA incida sobre a contrapartida real e efetiva. Existem, contudo, complicações sobre a inclusão ou não no que às subvenções diz respeito, pois nem todas as subvenções representam uma contrapartida de uma transmissão de bens ou prestação de serviços. A grande dificuldade reside na identificação das subvenções relacionadas com o preço das operações.

3.5. DIREITO À DEDUÇÃO

O sistema comum do IVA vai ser alicerçado na recuperação que os agentes económicos fazem do imposto suportado nas aquisições de bens e serviços necessários ao desenvolvimento de toda a sua atividade económica. Para Palma (2011: 203) «[o] direito à dedução do imposto consubstancia uma das principais características deste tributo, [...]». É ao consumidor final que cabe suportar este imposto, sendo o direito à dedução o pilar de todo o sistema, que assegura o princípio da neutralidade. Bastos (2014: 89), considera que: «[...] se o direito à dedução é, como vimos, o garante da neutralidade deste imposto, necessariamente a delimitação daquele conceito deverá ser o mais ampla possível.».

O direito à dedução do IVA só é permitido no consumo de bens e ou serviços utilizados nas operações tributáveis dos sujeitos passivos, ou seja, o conceito de atividade

económica e o direito à dedução não podem ser dissociados. O autor acima referenciado (2014: 88), afirma que: «[...] o conceito de sujeito passivo está sempre vinculado ao de atividade económica, sendo precisamente esta atividade económica a que justifica a qualificação do sujeito passivo com direito a deduzir.».

O CIVA determina como regra geral a possibilidade de dedução do imposto suportado nas operações de compra ou aquisição de serviços do sujeito passivo, desde que utilizados pelos mesmos nas suas operações de venda ou prestação de serviços, mas em linha com o previsto na DIVA, determina algumas exclusões do direito de dedução do imposto relacionado com certos tipos de despesas. Estas exceções constam do artigo 21.º do CIVA.

O direito à dedução para poder ser efetivado pelo sujeito passivo necessita de cumprir determinados requisitos objetivos e subjetivos de forma simultânea:

- **Requisitos objetivos**

- ✓ O IVA suportado na aquisição deve constar em fatura passada de forma legal, ou seja, cumpra os requisitos estabelecidos no artigo 36.º n.º 5, e artigo 40.º do CIVA;
- ✓ A despesa não pode estar abrangida nas exclusões do direito à dedução do artigo 21.º do CIVA;
- ✓ O IVA tem de ser português. Não é possível incluir o IVA de outros Estados-membros no valor de IVA dedutível na declaração entregue à AT.

- **Requisitos subjetivos**

- ✓ Tem que se estar perante um sujeito passivo com direito à dedução;
- ✓ Os bens e serviços adquiridos têm de estar relacionados com o exercício da atividade.

O direito à dedução do imposto suportado vai assegurar a não cumulatividade do imposto e garantir a sua neutralidade. Assim, é garantida pelo sistema comum do IVA uma neutralidade relativa à carga fiscal de todas as atividades económicas independentemente dos seus fins ou resultados, desde que essas atividades estejam sujeitas a IVA.

A exigência de o direito à dedução ter regras comuns, é referida no considerando 39 do preâmbulo da Diretiva IVA, que estabelece que: «[o] regime das deduções deverá ser harmonizado, uma vez que influencia os montantes efectivamente cobrados, [...]». Assim e fruto da sua influência nos valores cobrados o direito à dedução não pode ser tratado de modo divergente pelos Estados-membros. Todos os Estados-membros têm que seguir

as regras previstas na norma europeia, para deste modo não causarem distorções no mercado.

O mecanismo do direito à dedução em IVA, têm sido considerado pelo TJUE³⁸ como parte integrante do mecanismo do próprio imposto, não podendo em princípio ser limitado. Ou seja, a haver algum limite ao direito de dedução do IVA esta limitação deve ser semelhante em todos os Estados-membros, só sendo admitidas derrogações a este direito nos casos expressamente previstos na Diretiva.

O direito à dedução é regulado na Diretiva IVA nos artigos 167.º a 192.º. Na legislação nacional o direito à dedução é regulado nos artigos 19.º a 26.º do CIVA. Em conformidade com a Diretiva IVA que considera que o IVA suportado em bens e serviços utilizados em operações não sujeitas não concedem o direito à dedução, o artigo 20.º do CIVA estabelece os casos das operações que conferem direito a dedução. Assim, é crucial uma correta separação das operações sujeitas das não sujeitas, pois relativamente às primeiras pode haver dedução integral do imposto suportado, caso se verifique uma efetiva tributação ou uma isenção com direito à dedução. Já nas segundas o imposto suportado não poderá ser deduzido. Bastos (2014: 58) afirma:

“[...] o mecanismo do direito à dedução utilizado pela técnica do IVA, que se pretende harmonizado, permite ao sujeito passivo expurgar do seu encargo o IVA suportado a montante, não refletindo assim como custo operacional da sua actividade, retirando o efeito cumulativo e a tributação em cascata que caracterizavam os impostos a que o IVA sucedeu, potenciando a neutralidade económica do imposto, [...]”

O artigo 22.º, n.º 1, do CIVA, estabelece que: «[o] direito à dedução nasce no momento em que o imposto dedutível se torna exigível, (...), efectuando-se mediante subtração ao montante global do imposto devido pelas operações tributáveis do sujeito passivo, [...]».

Existem situações em que o direito à dedução não é total podendo mesmo no limite ser impossível. Este direito vai depender da relação entre as despesas efetuadas e as operações tributáveis do sujeito passivo. É necessário estabelecer uma relação direta e imediata entre determinada operação a montante e as operações a jusante com direito à dedução. Acresce ainda que nas situações de despesas gerais do sujeito passivo, se estas despesas forem consideradas como elemento constitutivo do preço das operações

³⁸ Ver Proc.º C-62/93 (BP Soupergaz vs. Estado Helénico), Proc.º C-110/98 (Gabalfrisa SL) e Proc.º C-437/06 (Securenta vs. Finanzamt). Estes são três exemplos de processos em que o TJUE afirma que o direito à dedução é parte integrante do mecanismo do imposto e não pode em princípio ser limitado. Considera este Tribunal que o regime das deduções visa libertar o empresário do ónus do IVA, devido ou pago, no âmbito das suas atividades económicas, garantindo deste modo uma perfeita neutralidade. Este Tribunal ainda indica que, apesar de ser permitido aos Estados-membros criarem medidas para evitar a fraude, estas medidas não devem ultrapassar o necessário para atingir tais objetivos, ou seja, os Estados-membros devem atuar sob o princípio da proporcionalidade.

tributadas a jusante com direito à dedução, o direito à dedução é aceite mesmo na falta de uma relação direta. Esta tem sido a posição defendida em vários acórdãos da jurisprudência europeia³⁹. Ainda recentemente o TJUE reiterou no acórdão relativo ao Proc.º C-432/15, no ponto 43 que «[...], o direito à dedução do IVA que incidiu sobre a aquisição de bens ou serviços a montante pressupõe que as despesas efetuadas com a sua aquisição tenham feito parte dos elementos constitutivos do preço das operações tributadas a jusante com direito a dedução, [...]».

No caso de estarmos perante um sujeito passivo que exerça simultaneamente operações com e sem direito à dedução é preciso aplicar um método que permita apurar o IVA dedutível efetivamente utilizado nas operações tributáveis, separando todo o IVA suportado em operações que não vão ser tributadas em virtude de estarem fora do âmbito de aplicação da Diretiva IVA, ou estando dentro do âmbito da Diretiva, beneficiam de algum tipo de isenção simples. Basto e Oliveira (2008: 38) indicam que este processo «[...] oferece, todavia, dificuldades regulamentares assinaláveis, que terão de ser muito ponderadas se se quer evitar que a disciplina do direito à dedução venha a redundar em distorções graves de tributação, [...]».

De seguida apresentaremos os métodos previstos para o cálculo do IVA dedutível em caso de estarmos na presença de sujeitos passivos mistos.

3.5.1. DIREITO À DEDUÇÃO RELATIVO A BENS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE UTILIZAÇÃO MISTA

Como vimos o apuramento do IVA resulta da diferença entre o imposto liquidado e o imposto dedutível. No que ao imposto suportado diz respeito este deve ser apurado de modo uniforme em todos os Estados-membros, não devendo sofrer limitações, a não ser nos casos previstos na Diretiva.

O direito à dedução no IVA depende da condição de as despesas efetuadas serem afetas a operações que possibilitem o direito à dedução, como previsto no artigo 20.º do CIVA e nos artigos 168.º e 169.º da Diretiva IVA. Como consequência destas disposições é essencial que o IVA suportado em operações que vão ser afetas a operações isentas ou operações não abrangidas pelo âmbito da Diretiva, seja expurgado do IVA dedutível. Porém, enquanto as primeiras vão influenciar o direito à dedução, as segunda não devem afetar o direito à dedução dos sujeitos passivos.

³⁹ A título de exemplo ver o Proc.º C-98/98 (Midland Bank), o Proc.º C-104/12 (Becker) e o Proc.º C-432/15 (Autoridades Checas a Pavlína Bastová).

Na verdade, existem entidades que fruto da sua atividade não realizam exclusivamente operações que conferem o direito à dedução. Assim, poderemos estar perante entidades que executem simultaneamente operações que conferem o direito à dedução, operações que não conferem o direito à dedução (isenções simples) e operações que não estão enquadradas no conceito de atividade económica para efeitos de IVA, refira-se a título de exemplo, a mera aquisição e simples detenção de participações sociais, pois o eventual dividendo a receber vai ser resultado de uma simples detenção de um bem e não a contrapartida de qualquer atividade económica⁴⁰.

De seguida iremos apresentar um quadro que pretende demonstrar qual tem sido a classificação do TJUE sobre as operações desenvolvidas pelos sujeitos passivos.

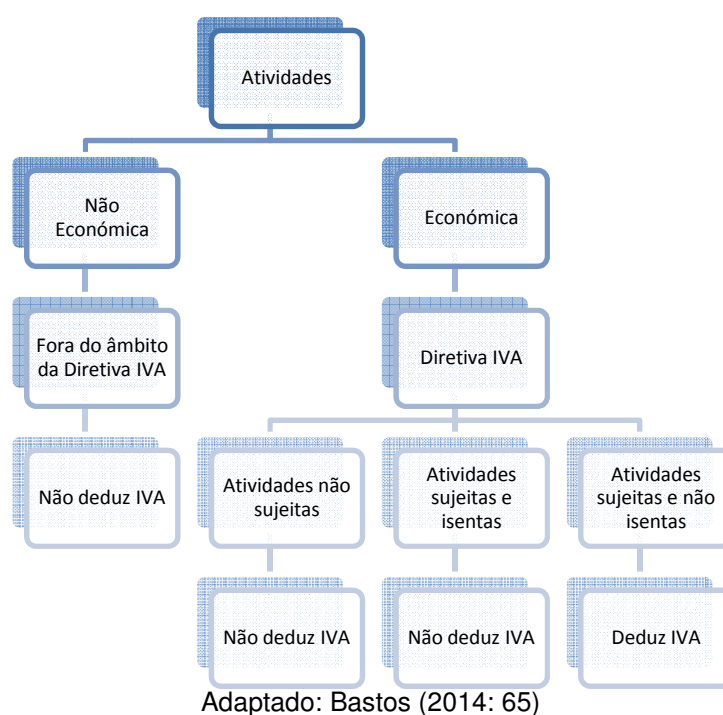


Figura 3.5.1. – Organograma das atividades

Como podemos verificar o TJUE divide as operações em dois grandes grupos: as atividades não económicas e as atividades económicas.

Perante a existência de sujeitos passivos que praticam operações com direito à dedução em simultâneo com operações que não dão direito à dedução, estão previstos no CIVA e em sintonia com o contemplado na Diretiva IVA, dois métodos para a separação destas operações: o método de afetação real e o método do *pro rata*.

⁴⁰ Sobre esta problemática tem o TJUE emitido vários acórdãos. Ver a título de exemplo, o Proc.º C-496/11 (Portugal Telecom SGPS, SA vs. Fazenda Pública). Também a jurisprudência administrativa tem sido chamada a pronunciar-se. Ver a título de exemplo o Proc.º 70/2014 T do CAAD.

A obrigatoriedade de separação das operações que permitem a dedução do IVA, das que não permitem, está elencada na Diretiva IVA, no artigo 173.º, n.º 1, que estabelece:

“No que diz respeito aos bens e aos serviços utilizados por um sujeito passivo para efectuar tanto operações com direito à dedução, referidas nos artigos 168.º, 169.º e 170.º, como operações sem direito à dedução, a dedução só é admitida relativamente à parte do IVA proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações.”

Esta disposição contante da Diretiva IVA foi transposta para a legislação portuguesa no artigo 23.º do CIVA, que determina:

“1. Quando o sujeito passivo, no exercício da sua actividade, efectuar operações que conferem direito a dedução e operações que não conferem esse direito, nos termos do artigo 20.º, a dedução do imposto suportado na aquisição de bens e serviços que sejam utilizados na realização de ambos os tipos de operações é determinada do seguinte modo:

a) Tratando-se de um bem ou serviço parcialmente afecto à realização de operações não decorrentes do exercício de uma actividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, o imposto não dedutível em resultado dessa afectação parcial é determinado nos termos do n.º 2;

b) Sem prejuízo do disposto na alínea anterior, tratando-se de um bem ou serviço afecto à realização de operações decorrentes do exercício de uma actividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, parte das quais não confira direito à dedução, o imposto é dedutível na percentagem correspondente ao montante anual das operações que dêem lugar a dedução.”

Da leitura desta norma é possível distinguir o tratamento previsto em função de estarmos perante operações que decorram do exercício de uma actividade económica ou não. Se a operação não decorrer de uma actividade económica prevista na alínea a), do n.º 1, do artigo 2.º, do CIVA, devemos aplicar o previsto no n.º 2, do artigo 23.º, do CIVA, ou seja, a afectação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados, com base em critérios objetivos. No caso de as operações decorrerem do exercício de uma actividade económica o método a aplicar é o previsto na alínea b), do n.º 1, do artigo 23.º, o método da percentagem ou *pro rata*.

O artigo 23.º do CIVA sofreu alterações, com a Lei N.º 67-A/2007, de 31 de dezembro. Com esta alteração ficou claro que as condições para a aplicação dos critérios de repartição do IVA suportado devem abranger somente as actividades com uma natureza mista, ou seja, não basta que a entidade exerça actividades que conferem direito à dedução e actividades que não conferem esse direito de modo simultâneo, para verem o

direito à dedução limitado. É necessário que os seus *inputs* sejam utilizados de forma simultânea nos dois tipos de atividades. Só estes podem ter limitação no direito à dedução. Bastos (2014: 152) refere a existência de dois momentos para calcular o montante de IVA dedutível. Num primeiro momento onde é possível determinar umnexo objetivo entre a operação a montante e a operação a jusante. Nesta situação o IVA ou é dedutível na totalidade ou é totalmente excluído do direito à dedução. Num segundo momento quando não é possível a imputação direta e exclusiva a uma das operações será objeto de repartição.

A necessidade de aferir uma relação direta e imediata entre o *input* e a atividade económica é relevante e deve ser efetuada caso a caso. Deste procedimento vai depender a inclusão de determinado *input* numa atividade económica com direito à dedução. Esta tem sido uma matéria que o TJUE⁴¹ se tem pronunciado pela necessidade de os bens e serviços adquiridos apresentarem uma relação direta e imediata com as operações sujeitas a jusante o que pressupõe que as despesas sejam parte integrante dos elementos constitutivos do preço das operações tributadas.

Após a alteração introduzida pelo Lei N.º 67-A/2007, de 31 de dezembro, a AT emitiu o Ofício Circulado N.º 30103, de 23/04/2008⁴², no qual vem esclarecer as novas regras para a determinação do direito à dedução nos sujeitos passivos mistos. Neste Ofício Circulado é destacado, logo na introdução, que as regras do artigo 23.º se aplicam exclusivamente às situações em que os sujeitos passivos pretendem exercer o direito à dedução do imposto suportado na aquisição de bens e serviços de utilização mista. É contemplado também o conceito de utilização mista dos bens como aqueles que são utilizados conjuntamente no exercício de uma atividade económica prevista no artigo 2, n.º 1, alínea a), do CIVA, que confere o direito à dedução, com atividades económicas que não conferem o direito à dedução, ou ainda, conjuntamente com operações fora do conceito de atividade económica. Assim, o artigo 23.º do CIVA prevê dois métodos para o cálculo do imposto dedutível neste tipo de operações. São eles: a afetação real e o método da percentagem ou *pro rata*.

Vamos de seguida explicitar, ainda que sumariamente em que consistem estes dois métodos.

⁴¹Ver a título de exemplo o Proc.º C-4/94 (BLP), o Proc.º C-98/98 (Midland Bank) e o Proc.º C-465/03 (Kretztechnik AG vs. Finanzamt Linz).

⁴² Os ofícios circulados são considerados como um regulamento interno, não estando os sujeitos passivos vinculados a estes ofícios. Os Tribunais também não têm de os considerar na sua análise. Segundo Abrunhosa, (2016: 51) « [o]s regulamentos internos, normalmente, tomam a forma de despachos, instruções ou circulares ou ofícios circulares, não obrigam os particulares e não têm de ser tomados em conta pelos Tribunais.».

3.5.1.1. MÉTODO DE AFETAÇÃO REAL

O método de afetação real consiste no cálculo do IVA dedutível tendo por base critérios objetivos para determinar o grau de utilização dos *inputs* nas operações que conferem o direito à dedução. Bastos indica (2014: 161) que «[...] assenta na existência de um critério de aferição da percentagem do IVA dedutível inerente a *inputs* mistos, que traduza a real afetação destes, numa perspetiva “*ex ante*”, independentemente dos *outputs* associados às atividades que os integram.».

No Ofício Circulado N.º 30103, de 23/04/2008, a AT indica alguns critérios objetivos, por exemplo, área ocupada, Horas-homem. Estes critérios presentes no referido Ofício Circulado tem um valor meramente indicativo, sendo admitidos vários critérios desde que reflitam a real afetação dos *inputs*.

A Diretiva IVA no artigo 173.º, n.º 2, alínea c) permite a faculdade/obrigatoriedade da aplicação deste método.

Na legislação nacional é permitida a escolha do sujeito passivo desde que não sejam operações fora do âmbito de uma atividade económica para IVA. Neste caso o sujeito passivo tem de realizar um rateio prévio aplicando o método de afetação real. Esta imposição resulta do artigo 23.º, n.º 1, alínea a), do CIVA. O método a aplicar às entidades que simultaneamente exerçam operações decorrentes de uma atividade económica e operações que não decorram de uma atividade económica em IVA, para o apuramento do IVA não dedutível é realizado nos termos do n.º 2 do mesmo artigo, ou seja,

“[...] pode o sujeito passivo efectuar a dedução segundo a afectação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados, com base em critérios objetivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços em operações que conferem direito a dedução e em operações que não conferem esse direito, sem prejuízo de a Direcção-Geral dos Impostos lhe vir a impor condições especiais ou a fazer cessar esse procedimento no caso de se verificar que provocam ou que podem provocar distorções significativas na tributação.”

Posteriormente e depois de expurgado o valor dos *inputs* utilizados nas atividades “não económicas” as entidades podem utilizar o método da percentagem (*pro rata*), ou o método de afetação real.

Bastos (2014: 167) defende que este, o método da afetação real, é, aliás, o melhor método para aferir a influência real dos custos que contribuem para a formação do preço nas atividades tributáveis.

No recurso a critérios objetivos é imperioso chamar a atenção para o papel que a contabilidade assume, nomeadamente a contabilidade analítica. A contabilidade utiliza conceitos e métodos que podem ser utilizados para uma correta aferição do imposto a deduzir. Não quer isto dizer que o fato de se estar perante um sujeito passivo que realize operações mistas determine que seja imperioso a aplicação deste método. É necessário uma avaliação considerando o custo/benefício da sua aplicação. Independentemente do método a aplicar, é importante ter presente que o artigo 44.º, n.º 1, do CIVA determina que:

“[a] contabilidade deve ser organizada de forma a possibilitar o conhecimento claro e inequívoco dos elementos necessários ao cálculo do imposto, bem como a permitir o seu controlo, comportando todos os dados necessários ao preenchimento da declaração periódica do imposto.”

A aplicação deste método para expurgar as atividades não económicas resulta do entendimento que a aplicação do método do *pro rata* poderá conduzir a situações de distorção da concorrência. Esta interpretação resulta essencialmente da jurisprudência do TJUE que, no caso EDM, Proc.º C-77/01, considerou que as operações não enquadradas no conceito de atividade económica dentro do âmbito do IVA não podem influenciar o direito à dedução do IVA.

Outra situação possível é o caso de os sujeitos passivos afetarem os bens ou serviços à realização de operações consideradas dentro do conceito de atividade económica, sendo que parte delas não confirmam o direito à dedução. Neste caso é dada a possibilidade ao sujeito passivo de escolher um método ou outro, desde que não seja imposto nenhum dos dois pela AT. Estabelece o artigo 23.º, n.º 1, alínea b), que o imposto é dedutível « [...] na percentagem correspondente ao montante anual das operações que dão lugar a dedução.», calculada nos termos do n.º 4 do mesmo artigo. Porém, pode o sujeito passivo optar pelo apuramento do IVA dedutível nos termos do artigo 23.º, n.º 2, do CIVA, ou seja, recorrendo ao método de afetação real.

Estamos perante um método que assume duas dimensões distintas. Quando o sujeito passivo exerce simultaneamente operações enquadradas no conceito de atividade económica e operações fora deste conceito para IVA, tem de aplicar o método de afetação real obrigatoriamente para retirar do sistema do IVA as operações que não se encontram abrangidas pelo âmbito da Diretiva IVA. Nas situações em que o sujeito passivo exerça operações consideradas no âmbito do conceito de atividades económicas, com e sem direito à dedução, deve aplicar o método do *pro rata*, estando, contudo, previsto que caso assim o entenda pode aplicar o método de afetação real sem prejuízo de a Administração Fiscal lhe impor condições especiais ou fazer cessar esse

direito, caso se verifique que este método provoque ou possa provocar distorções significativas na tributação.

3.5.1.2. MÉTODO DE PERCENTAGEM DE DEDUÇÃO “PRO RATA”

O método *pro rata* vai permitir que o montante do imposto dedutível seja calculado na proporção do montante anual das operações que conferem direito à dedução. Este método é calculado tendo em consideração o volume de negócios do sujeito passivo, através de um rácio.

A Diretiva IVA fixa nos artigos 173.º a 175.º os moldes de aplicação deste método. Segundo o previsto no artigo 174.º, alínea b), segundo paragrafo, «[o]s Estados-Membros podem incluir no denominador o montante das subvenções que não sejam directamente ligadas ao preço das entregas de bens ou das prestações de serviços referidas no artigo 73.º.», ou seja, foi considerada a possibilidade de o cálculo do *pro rata* de dedução ser afetado pelo recebimento de determinadas subvenções. Esta possibilidade de o direito à dedução ser condicionado devido ao recebimento de alguns tipos de subvenções tem sido uma fonte de problemas no seio deste imposto, porque potencia falhas no princípio da neutralidade. Iremos fazer uma análise mais cuidada no capítulo seguinte.

Este cálculo vai incluir no numerador o valor anual, imposto excluído, das operações que conferem direito à dedução, nos termos previstos no artigo 20.º do CIVA. No denominador vai ser considerado o valor anual, imposto excluído, de todas as operações efetuadas pelo sujeito passivo decorrentes de uma atividade económica e, no caso dos sujeitos passivos que realizem operações mistas, as subvenções não tributadas.

$$Pro\ Rata = \frac{\text{Operações que conferem direito à dedução}}{\text{Operações que conferem direito à dedução} + \text{Operações Isentas} + \text{Subvenções não tributadas}}$$

O resultado deste cálculo determina a percentagem do IVA dedutível do total suportado nos *inputs* de utilização mista que o sujeito passivo vai ter o direito de deduzir. Este é um método que visa assegurar a neutralidade do imposto, permitindo apurar qual o valor do imposto suportado na aquisições de bens e ou serviços que correspondem ao exercício de uma atividade sujeita e não isenta. Sanches e Gama (2006: 102) consideram que: «[o] princípio é inequívoco: o sujeito passivo que realiza operações isentas e operações tributadas não deve suportar o IVA conexo com as operações tributadas, nem deduzir o IVA conexo com as operações isentas.».

A legislação não permite o direito à dedução de IVA nas operações não sujeitas e isentas, contudo, existem exceções, nomeadamente nas isenções completas, onde o IVA suportado nas operações a montante é inteiramente deduzido.

O artigo 23.º, n.º 1, alínea b), do CIVA, estipula o seguinte:

“[...] , tratando-se de um bem ou serviço afecto à realização de operações decorrentes do exercício de uma actividade económica prevista na a) do n.º1 do artigo 2.º, parte das quais não confira direito à dedução, o imposto é dedutível na percentagem correspondente ao montante anual das operações que dêem lugar a dedução.”

Este método, ao contrário do método de afetação real, tem uma aplicação mais simples e deve ser utilizado sempre que, por opção do sujeito passivo, por imposição da Administração Fiscal ou por impossibilidade de aplicação, não seja aplicado o método de afetação real. Este método é, contudo, considerado menos preciso, podendo indicar resultados menos rigorosos. Nas palavras de Bastos e Oliveira (2008: 49), «[...] a Directiva não deixa na liberdade regulamentar dos Estados a construção desses métodos alternativos.». Quer isto dizer que os Estados podem ou não conceder/obrigar à utilização de método alternativo, contudo, o método a utilizar tem de ser um dos previstos na Directiva.

Este método sofreu com a aprovação do Orçamento de Estado de 2008⁴³, uma clarificação. Até aqui a interpretação sobre o cálculo desta percentagem consistia em considerar todas as operações quer estas fossem ou não actividades económicas para efeitos de IVA. O artigo 23.º, n.º 4, aplicado até ao ano de 2007, considerava que o denominador da fração para o cálculo do *pro rata* devia ser constituído por «[...] o montante anual, imposto excluído, de todas as operações efetuadas pelo sujeito passivo, incluindo as operações isentas ou fora do campo do imposto, designadamente as subvenções não tributadas que não sejam subsídios de equipamento.». Ora, o que aqui se enfatizava era a qualidade do sujeito passivo e não o enquadramento das suas operações dentro da actividade económica. Basto e Oliveira (2008: 58) consideraram que «[...] a prática portuguesa tem conduzido a pretender aplicar aos designados sujeitos passivos mistos regras que só se devem impor aos *inputs* “promíscuos” [...]». Atualmente, e na opinião de autores como, Basto e Oliveira (2008), essa alteração provocou a remoção de muitas das dificuldades sentidas na interpretação e aplicação destas normas. O que significa que o direito à dedução integral não advém da qualidade do sujeito passivo ser considerado misto ou não, mas sim da utilização que este faz dos bens e serviços utilizados nas suas operações. Assim, os sujeitos passivos devem beneficiar do

⁴³ Aprovação da Lei N.º 67-A/2007, de 31 de dezembro.

direito à dedução integral no valor do IVA suportado nos bens e serviços utilizados nas operações tributáveis. Pelo contrário, não têm qualquer direito a deduzir IVA suportado nos bens e serviços que são só utilizados em operações que não conferem o direito à dedução, indo aplicar as regras constantes no artigo 23.º do CIVA aos bens e serviços que servem de modo conjunto as operações tributáveis e operações isentas. Após decisões do TJUE⁴⁴, ficou claro que segundo a jurisprudência europeia nenhuma dedução podia ser feita nas operações não consideradas como atividade económica. Entendeu então o legislador português e bem, adaptar a legislação a esta interpretação e terminar assim, com dúvidas e inconformidades na interpretação do Direito Europeu. Assim, a própria Administração Fiscal esclarece no Ofício Circulado N.º 30103, de --- 23/04/2008, que a norma prevista no artigo 23.º, n.º 4, do CIVA, se aplica exclusivamente às operações que decorrem de uma atividade económica, quando os sujeitos passivos executem em simultâneo operações que dão direito à dedução e operações que não dão direito à dedução do imposto suportado.

No ponto seguinte iremos abordar as questões das isenções em IVA um dos pontos da sua estrutura que mais risco apresenta para a neutralidade neste imposto.

3.6. ISENÇÕES EM IVA

A matéria das isenções é essencial para o sistema comum do IVA, devido às consequências no direito à dedução dos sujeitos passivos. Tem implicações também na base de incidência que se pretende o mais uniforme possível.

O CIVA contempla diferentes tipos de isenções. Este código prevê no artigo 9.º as isenções nas operações internas, no artigo 13.º as isenções nas importações, no artigo 14.º as isenções nas exportações, operações assimiladas e transportes internacionais, no artigo 15.º as isenções nas operações relacionadas com regimes suspensivos e no artigo 53.º as relacionadas com o Regime Especial de Isenção que abrange os sujeitos passivos com um pequeno volume de negócios.

No Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI), estão também reconhecidas as isenções num capítulo próprio. Pertencem a este capítulo, os artigos 14.º, isenções nas transmissões, artigo 15.º, isenções nas aquisições intracomunitárias de bens e artigo 16.º, isenções nas importações.

⁴⁴ O TJUE tem produzido jurisprudência no sentido de que a mera propriedade de ações não implica que se esteja na presença do exercício de uma atividade económica e na presença de um sujeito passivo de IVA. Nesse sentido ver Proc.º C-60/90 (Polysar), Proc.º C-77/01 (EDM) e Proc.º C-437/06 (Securenta).

Este imposto prevê diversos tipos de isenções. Uma dirigida ao tipo de sujeito passivo - isenções subjetivas⁴⁵, e as que são dirigidas a determinadas atividades⁴⁶. Palma (2011) considera que as isenções em IVA têm, parcialmente, uma natureza objetiva, a sua atribuição depende essencialmente da atividade prosseguida e não da natureza jurídica da entidade.

As isenções podem ser completas e incompletas. Esta classificação tem consequências no direito à dedução na aquisição de *inputs*. De seguida apresentamos as suas diferenças.

- ✓ Isenções completas caracterizam-se pela permissão dada ao sujeito passivo de IVA de recuperar o IVA suportado na aquisição dos bens e serviços, utilizados nas operações a que se aplique estas isenções. Temos o exemplo das exportações, que são operações isentas de acordo com o artigo 14.º do CIVA, mas onde existe o direito de deduzir o imposto suportado nos *inputs* necessários no processo de produção. Neste tipo de isenções o Estado não vai arrecadar qualquer importância de IVA no decorrer da operação;
- ✓ Isenções incompletas ou sem direito à dedução. São caracterizadas por não ser permitido ao sujeito passivo que exerce operações isentas deste tipo, deduzir o IVA suportado na aquisição de bens e serviços com vista à realização destas operações. Resumindo, este sujeito passivo tem de considerar o imposto como um custo. Como exemplo deste tipo de isenções, encontramos as operações previstas nos artigos 9.º e 53.º do CIVA.

No grupo das isenções incompletas, estão incluídas as atividades com interesse público e aquelas cuja aplicação do imposto seria muito complexo, as operações financeiras. Estas isenções são automáticas e taxativas. Não necessitam que o sujeito passivo as requeira. O CIVA prevê algumas exceções, em que é permitida a renúncia à isenção. As situações estão previstas no artigo 12.º do CIVA, podendo neste caso o sujeito passivo renunciar à isenção e beneficiar do regime normal. O sujeito passivo passa então a beneficiar do sistema comum sem qualquer limitação no direito à dedução. A renúncia à

⁴⁵ Isenção especial prevista no CIVA no artigo 53.º. Existem condições para que estes sujeitos passivos possam beneficiar deste regime especial. Assim só podem beneficiar deste regime os sujeitos passivos que: Não tenham nem sejam obrigados a ter contabilidade organizada no âmbito do IRS ou IRC; Não executem importações, exportações previstas nos artigos 14.º e 15.º do CIVA; Não atinjam um volume de negócios no ano cível anterior superior a 10.000 € ou 12.500€ se abrangidos pelo regime dos pequenos retalhistas previsto no artigo 60.º do CIVA; Não realizem operações que sejam transmissões ou prestações de serviços na área dos desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis.

⁴⁶ Estas isenções estão previstas no artigo 9.º do CIVA e abrangem as operações internas aí previstas. Às operações internas que não venham previstas neste artigo vão ser aplicada uma taxa de imposto, podendo contudo não ser aplicada a mesma taxa a todas as operações. Para a atribuição da taxa correta é necessários ter em atenção o previsto no artigo 18.º CIVA e considerar as listas I e II anexas ao CIVA.

isenção permite eliminar os efeitos que coloquem em causa a concorrência. Porém, esta possibilidade de renúncia à isenção não é geral a todas as situações previstas no artigo 9.º. Só é dada a possibilidade de renúncia a um pequeno número de atividades. Esta situação provoca que não sejam evitados os efeitos negativos que as isenções provocam.

As isenções incompletas, são as que vão ter um efeito penalizador no sujeito passivo, que ao perder a possibilidade de deduzir o imposto suportado nas suas operações, vai de modo oculto, repercuti-lo nos preços dos bens e serviços vendidos e prestados. De acordo com Bastos (2014: 142) «[...] o IVA suportado a montante será inevitavelmente repercutido, necessariamente de forma oculta, no preço dos bens e serviços a jusante, podendo mesmo originar distorções de concorrência [...]».

A matéria das isenções em IVA, se comparada com isenções previstas noutros impostos manifesta diferenças. Neste imposto o sujeito passivo não fica liberto do pagamento do imposto. Efetivamente o que acontece é a impossibilidade de repercutir o imposto para a frente, sendo o próprio sujeito passivo a suportá-lo. Neste sentido Palma (2011: 149) afirma que:

“As isenções em IVA têm uma lógica diferente das isenções concedidas no âmbito dos impostos sobre o rendimento. Ao passo que nestes impostos a isenção libera o beneficiário do pagamento do imposto, no IVA as situações de isenção clássica traduzem-se na não liquidação de imposto nas operações activas por parte do sujeito passivo beneficiário [...]”

Constatamos então que a mecânica do IVA vai funcionar de modo distinto. O sujeito passivo ao integrar o imposto suportado na sua estrutura de custo irá refleti-los de forma oculta, no preço de custo dos bens ou serviços. Assim, o consumidor final irá suportar o imposto através de um mecanismo que caracteriza os impostos em cascata com efeitos cumulativos. Palma (2016: 117) considera «[...] a aplicação de isenções incompletas sem possibilidade de renúncia viola o princípio básico da neutralidade do imposto, representando, em certos casos, um verdadeiro “presente envenenado”».

A matéria das isenções foi regulamentada na Sexta Diretiva. Até aqui esta matéria não era regulamentada, a Segunda Diretiva dava “liberdade” aos Estados-membros para a fixação de isenções. Com a aprovação da Sexta Diretiva esta liberdade ficou condicionada. Esta alteração ficou a dever-se à necessidade de um maior grau de harmonização na base de incidência, de modo a que os recursos próprios para o orçamento da UE sejam calculados de modo uniforme em todos os Estados-membros.

Com a aprovação da Diretiva IVA, esta matéria não sofreu modificações. A sua regulamentação encontra-se, nos artigos 131.º ao 166.º da Diretiva IVA. Está vedado aos Estados-membros a possibilidade de conceder isenções não previstas na Diretiva. Foi criada uma lista anexa onde constam as isenções que os Estados-membros podem conceder. Relembramos que como princípio geral os Estados-membros não podem conceder isenções que não constem na lista, porque esta é uma lista taxativa⁴⁷. Existe, contudo, a possibilidade de conceder isenções mediante autorização do Conselho. No Proc.º C-287/00 do TJUE que opôs a Comissão à República Federal Alemã, que estava a conceder uma isenção à investigação desenvolvida pelas universidades, o tribunal afirma no parágrafo 30 que: «[...] as isenções referidas no artigo 13.ºA são de interpretação estrita.» No mesmo processo refere ainda este Tribunal que as isenções para certas categorias de operações estão previstas na Diretiva e quando não estão previstas estamos perante uma derrogação ao princípio geral previsto no artigo 2.º, e só podem acontecer mediante uma autorização. Se tal isenção acontecer sem estar previamente autorizada estamos na presença de uma infração.

O TJUE tem sido um ator principal no que à matéria das isenções diz respeito. Tem ao longo dos anos emitido vários acórdãos⁴⁸ sobre a matéria. Segundo este Tribunal e tendo em consideração o princípio da neutralidade deve-se encarar as isenções de um modo estrito⁴⁹ para evitar divergências na aplicação do regime do IVA a nível comunitário e atingir o objetivo do imposto de tributar o consumidor final. O TJUE tem atendido ao princípio da interpretação estrita, ao princípio da interpretação sistemática e ao princípio de interpretação uniforme. Para este Tribunal os Estados-membros não podem alterar livremente o conteúdo das isenções porque os conceitos utilizados nesta matéria são conceitos autónomos do Direito da UE e devem ser enquadrados dentro das regras e objetivos do sistema comum do IVA. Segundo este Tribunal, toda e qualquer norma que altere a tributação do consumo deve ser analisada de modo restritivo. Salienta, contudo,

⁴⁷ No Proc.º C-203/87 (Comissão/Itália), a República Italiana solicitou autorização para derrogar temporariamente o regime sobre o valor acrescentado no quadro dos auxílios em favor das vítimas dos tremores de terra no sul de Itália, mas que ultrapassou o período concedido para tal derrogação. Neste processo é esclarecido pelo TJUE que as isenções visam isentar apenas as atividades que se encontram enumeradas na lista anexa.

⁴⁸ Ver a título de exemplo o Proc.º C-240/05. Este processo opôs as autoridades Holandesa à Eurodental Sarl. No Proc.º foi questionado se a isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea e), da Sexta Diretiva se aplicava da mesma forma quando as operações abrangiam clientes estabelecidos noutro Estado-membro. O TJUE considerou que: «não dá direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado pago a montante nos termos do artigo 17.º, n.º 3, alínea b), dessa directiva, mesmo quando se trate de uma operação intracomunitária e independentemente do regime de imposto sobre o valor acrescentado aplicável no Estado-membro de destino.».

⁴⁹ A título de exemplo consultar, o Proc.º C-434/05 (Horizon College) e o Proc.º C- 357/07 (TNT), onde é referido que as isenções devem ser interpretadas de forma restrita e tendo em consideração os conceitos autónomos de direito comunitário.

que a interpretação restritiva não deve levar a que a isenção perca o efeito para que foi criada. No processo Haderer, Proc.º C-445/05, que opõe o Sr.º Haderer às autoridades Alemãs sobre a possibilidade de a sua prestação de serviços, realizada a Universidades poder estar isenta de IVA, o TJUE refere no ponto 18 que «[...] a interpretação desses termos deve ser feita em conformidade com os objetivos prosseguidos pelas referidas isenções e respeitar as exigências do princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum de IVA». Assim, à luz do entendimento do TJUE, é essencial que a interpretação restrita não origine a perda do objetivo último para o qual a isenção foi criada, ou seja, se por um lado não se pode fazer uma interpretação extensiva das isenções por outro não se pode anular a utilidade da isenção.

É inegável que existe um confronto entre a neutralidade e a concessão de isenções simples. Representam duas realidades opostas, que entram em conflito à luz dos objetivos propostos na Diretiva IVA. Se por um lado o princípio da neutralidade impõe que todos sejam tratados de modo idêntico, por outro as isenções permitem que determinadas atividades fiquem de fora da mecânica do sistema comum do IVA, dando origem a situações em que o efeito cascata aconteça e colocando em causa o funcionamento neutro de todo o sistema.

No capítulo seguinte iremos dar início ao estudo das subvenções e o seu tratamento no seio do sistema comum do IVA.

4. AS SUBVENÇÕES NO IVA

Neste capítulo iremos abordar o tratamento previsto em IVA para as subvenções. Como iremos desenvolver, esta matéria que tem gerado alguma controvérsia no seu tratamento, muito por culpa da falta de um conceito de subvenção para efeitos de IVA.

Esta é uma matéria, que nem sempre foi tratada dentro do âmbito do sistema comum do IVA. Só com a aprovação da Sexta Diretiva, as subvenções foram consideradas para efeitos de IVA. Esta prevê duas situações distintas, em que as subvenções devem ser consideradas para efeitos de IVA. A situação prevista no artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Diretiva, atual artigo 73.º da Diretiva IVA e a situação prevista no artigo 19.º, n.º 1, 2.º parágrafo da Sexta Diretiva, atual artigo 174.º, n.º 1, alínea b), 2.º parágrafo da Diretiva IVA.

A opção para o tratamento das subvenções em IVA, resulta da constatação de que estas poderiam ter efeitos no mercado comum e efeitos no cálculo da matéria coletável, pondo em causa o princípio da neutralidade e o funcionamento da concorrência.

Acresce à falta de conceito de subvenção para efeitos de IVA, a existência de um elevado número de subvenções que visam atingir uma multiplicidade de objetivos, tornando este conceito de subvenção de difícil delimitação.

4.1. DELIMITAÇÃO GERAL DO CONCEITO DE SUBVENÇÃO

O estudo das subvenções⁵⁰ é uma matéria complexa. Essa complexidade assenta, desde logo, na diversidade de subvenções existentes e nos múltiplos objetivos que com estas se pretende atingir. Oliveira e Duarte (2007: 223) afirmam que: «[n]os diversos sectores sócio económicos proliferam variadas formas de apoio financeiro concedidas pelo Estado, e reguladas por instrumentos normativos de âmbito específico.», ou seja, por um lado, existem um elevado número e tipos de subvenções (investimento, exploração, entre outros), por outro, existem apoios que servem para subvencionar áreas muito diversas. Na União Europeia esta é uma matéria extensa, porque a Comissão Europeia tem programas⁵¹ nos quais faz transferências diretas na forma de subvenções, com o objetivo de promover os interesses da União ou para a implementação de determinada política europeia. Podemos encontrar as mais diversas subvenções com objetivos tão díspares

⁵⁰ Neste trabalho o termo que iremos utilizar é o de subvenção, contudo poderá ser encontrada a designação subsídio, que vamos considerar como sendo a mesma realidade.

⁵¹ [Consulta em 12 de março de 2016]. Disponível em: http://ec.europa.eu/contracts_grants/grants_pt.htm.

que podem ir desde a manutenção de espécies protegidas (Burro Mirandês), até às subvenções que têm como objetivo o desenvolvimento económico (PT2020⁵²).

Porém, nem todos os apoios concedidos pelo Estado assumem a forma de subvenções. Sendo estes alguns dos problemas encontrados, pois não é fácil a sua qualificação. Paz Ferreira (1989: 29), apresenta-nos uma noção genérica de subvenção. Para este reconhecido Professor

“[...] a subvenção corresponde a uma forma de ajuda [...] prestada a um sujeito económico e, se deixarmos agora de parte as subvenções privadas particularmente correntes entre as sociedades em relação de grupo, pode considerar-se que se trata de uma ajuda concedida pelo Estado ou por outras entidades públicas.”

Importa reter que uma subvenção é uma ajuda concedida pelo Estado⁵³ ou Entidade Pública a um agente económico. O mesmo autor indica que devem ser tomados em consideração três elementos, para que seja feita uma melhor delimitação do conceito de subvenção. Assim, para este autor deve ser tomada em consideração para esta classificação, a qualidade do organismo que atribuí a subvenção, a forma da subvenção e a finalidade da subvenção.

Encontramos também uma definição para subvenção das entidades públicas no Direito Contabilístico. A Norma Contabilística e de Relato Financeiro 22 (NCRF 22)⁵⁴ indica que subsídios das entidades públicas são:

“auxílios das entidades publicas na forma de transferência de recursos para uma entidade em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas com as atividades operacionais da entidade. Excluem as formas de

⁵² Portugal 2020 consiste num acordo de parceria entre Portugal e a Comissão Europeia, que reúne os 5 fundos estruturais e de Investimento Europeus (FEDER, Fundo de Coesão, FSE, FEADER e FEAMP) no qual se definem os princípios de programação que consagram a política de desenvolvimento económico, social e territorial para promover, em Portugal, entre 2014 e 2020. Os princípios de programação estão alinhados com o crescimento inteligente, sustentável e inclusivo, prosseguindo a Estratégia Europa 2020. Portugal vai receber 25 mil milhões de euros até 2020. Foram definidos objetivos temáticos para estimular o crescimento e a criação de emprego, as intervenções necessárias para os concretizar e as realizações e os resultados esperados com estes financiamentos. Estímulo à produção de bens e serviços transacionáveis; Incremento das exportações; Transferência de resultados do sistema científico para o tecido produtivo; Cumprimento da escolaridade obrigatória até aos 18 anos; Redução dos níveis de abandono escolar precoce; Integração das pessoas em risco de pobreza e combate à exclusão social; Promoção do desenvolvimento sustentável, numa ótica de eficiência no uso dos recursos; Reforço da coesão territorial, particularmente nas cidades e em zonas de baixa densidade; Racionalização, modernização e capacitação da Administração Pública, são os principais objetivos das políticas a prosseguir no Portugal 2020. [Consulta em 12 de março de 2016]. Disponível em: <https://www.portugal2020.pt/Portal2020/o-que-e-o-portugal2020>.

⁵³ Chamamos a atenção para o fato de se considerar também as ajudas cedidas pela União Europeia.

⁵⁴ Tem por base a IAS 20 Contabilização de Subvenções Governamentais e Divulgação de Assistência Governamental. A NCRF 22 tem como objetivo prescrever o tratamento que as entidades devem aplicar na contabilização de subsídios e de outros apoios das entidades públicas. Esta norma não trata do apoio das entidades públicas proporcionado às entidades na forma de benefícios que ficam disponíveis ao determinar o resultado tributável.

apoio das entidades públicas às quais não possa razoavelmente ser-lhes dado um valor e transações com as entidades públicas que não se possam distinguir das transações comerciais normais da entidade.”

Existem outras disposições onde são apresentadas definições de subvenção. Por exemplo, o artigo 21.º do Decreto–Lei N.º 28/84⁵⁵, de 20 de janeiro, apresenta a seguinte definição de subvenção:

“Para os devidos efeitos deste diploma, considera-se subsídio ou subvenção a prestação feita a empresa ou unidade produtiva, à custa de dinheiros públicos, quando tal prestação:

- a) Não seja, pelos [sic] menos, em parte, acompanhada de contraprestação segundo os termos normais de mercado, ou quando se tratar de prestação inteiramente reembolsável sem exigência de juro ou com juro bonificado; e
- b) Deva, pelo menos em parte, destinar-se ao desenvolvimento da economia.”

A Lei N.º 64/2013, de 27 de agosto, no artigo 2.º, n.º 2, que regula a obrigatoriedade de publicitação dos benefícios concedidos pela Administração Pública a particulares, apresenta-nos a seguinte definição de subvenção: «Para efeitos da presente lei, considera-se «subvenção pública» toda e qualquer vantagem financeira ou patrimonial atribuída, direta ou indiretamente, pelas entidades obrigadas, qualquer que seja a designação ou modalidade adotada.»

Das definições apresentadas concluímos que o conceito de subvenção pública não é uniforme. Não existe uma definição para subvenção. Existem várias referências podendo os conceitos ser mais abrangentes ou não. As subvenções, além de serem atribuídas por entidades públicas, visam a obtenção de determinados objetivos económicos ou sociais. Contudo, e se tomarmos em atenção as normas contabilísticas, nem todas as verbas atribuídas para a obtenção de determinado fim podem ser contabilizadas como uma subvenção. Têm de preencher os critérios definidos pela norma.

A nível da jurisprudência do TJUE, cabe referir a título de exemplo o Proc.º n.º30/59⁵⁶ de 23 de fevereiro de 1961 onde se indica uma noção de subvenção. É referido então que, «A terminologia usual considera uma subvenção como uma prestação em dinheiro ou em espécie concedida para apoiar uma empresa, que não constitua pagamento dos bens ou serviços que ela produz pelo comprador ou utilizador.» é ainda indicado no mesmo

⁵⁵ Este Decreto-Lei alterou o regime em matéria de infrações antieconómicas e contra a saúde pública.

⁵⁶ Processo onde é avaliado se o prémio de turno pago pelo RFA, aos mineiros será uma subvenção proibida pelo tratado da CECA. Este processo trata dos auxílios de estado, contudo, apresenta-os uma definição de subvenção.

acórdão que segundo a mesma terminologia se considera auxílio⁵⁷ como: «[...] uma noção muito próxima, que, no entanto, lhe acentua o carácter teleológico, parecendo o auxílio especialmente destinado à prossecução de um fim determinado, o qual, em geral, não podia ser alcançado sem o concurso alheio.». A conclusão que se chega no referido acórdão é que a noção de auxílio é mais ampla, pois inclui não só as subvenções mas também outras formas de intervenção. Não devemos, contudo, confundir duas realidades distintas, pois os auxílios de Estado estão de uma forma geral proibidos, por serem considerados incompatíveis com o mercado comum.

O Advogado-Geral Maurice Lagrande, que apresentou as conclusões do processo acima referenciado, afirma nas mesmas que é difícil dar uma noção precisa de subvenção, sendo necessário olhar para esta problemática sobretudo numa perspetiva económica e não tanto numa perspetiva jurídica e financeira. Na sua opinião é preciso ter uma ideia de especialidade, que é a essência de uma subvenção, ter em conta o beneficiário da subvenção, que pode não ser coincidente com o beneficiário da prestação e por último deve ser considerado o objeto real da medida. Na situação em análise apreciou-se se os prémios de turno eram uma subvenção ou não. No caso de compensarem uma parte do encargo que incumbia à empresa, estávamos perante uma subvenção, se fosse um prémio puramente social não seria uma subvenção. Todavia, a resposta não permite ter uma ideia clara sobre o conceito em análise.

Um outro problema identificado a respeito das subvenções relaciona-se com a possibilidade de serem utilizados vários termos para nos referirmos a uma mesma realidade material, termos esses que nem sempre têm o mesmo sentido que o termo subvenção. O próprio TJUE, para efeitos de IVA, tem utilizado vários termos, para se referir a uma mesma realidade. Segundo Laires (2007: 14) «[...] assiste-se à utilização indiscriminada de uma variedade de termos, cuja intenção parece ser atribuir-lhes um sentido idêntico ou similar a subvenção, [...]».

Outro problema relacionado com o conceito de subvenções é a diversidade linguística existente na União Europeia. A título de exemplo o mesmo acórdão pode ter termos diferentes em função da versão linguística. Assim, o conceito subvenção parece genérico, todavia, nem todas as formas utilizadas correspondem efetivamente a uma subvenção.

⁵⁷ As principais normas relativas a auxílios estatais encontram-se nos artigos 107.º a 109.º do TFUE. Aos auxílios estatais deve ser associada uma ideia de incompatibilidade o que não significa uma total impossibilidade.

Importa pois esclarecer que para evitar divergências na aplicação do sistema comum o conceito de subvenção para efeitos de IVA se consubstancia como uma noção autónoma de Direito da União Europeia. Laires (2007: 26) indica que: «[n]ão se trata de um caso em que as normas em apreço remetam para as definições de “subvenção” adoptadas pelos Estados-membros, estes não devem apreciar o seu conteúdo com base em conceitos congéneres que eventualmente vigorem nas suas próprias legislações internas.». Assim, é tendo em consideração os objetivos do sistema comum do IVA que o conceito de subvenção deve ser interpretado pelos Estados-membros.

O conceito de subvenção é complexo pois abrange uma grande multiplicidade de situações. Contudo, uma subvenção possui determinadas características que a identificam. Assim, estamos perante uma subvenção quando há uma ajuda por parte de um organismo público e aqui se incluem as instituições europeias, com o objetivo da promoção de determinados fins económicos ou sociais.

Devido à diversidade das formas e objetivos das subvenções, o seu tratamento em IVA é complexo. Esta complexidade nasce das próprias regras previstas no sistema comum do IVA que permitem um tratamento diferenciado em determinadas situações. Iremos por isso, de seguida, apresentar o tratamento previsto nas regras do sistema comum do IVA para as subvenções.

4.2. TRATAMENTO DAS SUBVENÇÕES EM IVA NA UNIÃO EUROPEIA

Na União Europeia a referência expressa às subvenções para efeitos de IVA só aparece com a aprovação da Sexta Diretiva. Até à entrada em vigor desta Diretiva, as disposições em matéria de IVA, não faziam qualquer referência às subvenções. A Segunda Diretiva, no artigo 8.º, definia valor tributável como: «tudo o que constitui o contravalor da entrega de bem ou prestação de serviço», não fazendo nenhuma referência direta a subvenções, o que originou muitas dúvidas aos operadores económicos. Uma das dúvidas consistia em saber se o valor tributável deveria incluir subvenções, particularmente as subvenções diretamente relacionadas com o preço do bem ou serviço prestado.

A aprovação da Sexta Diretiva contemplou esta matéria, contudo, a primeira versão da mesma, não previa nenhuma alteração ao artigo 8.º, da Segunda Diretiva. Só com as alterações apresentadas na COM (74) 795 final de 26 de Julho de 1974, se fez referência a esta matéria, pese embora de modo ambíguo. Há que considerar que quando abordamos a questão das subvenções em IVA, estas tanto podem originar tributação,

como provocar limitações no direito à dedução dos sujeitos passivos ou não provocar qualquer efeito ao nível deste imposto.

As preocupações que estiveram na origem da inclusão das subvenções no tratamento em IVA, foram no caso das subvenções previstas no artigo 73.º, da Diretiva IVA, a necessidade de evitar que através destas verbas, os sujeitos passivos beneficiários das subvenções vissem, as suas condições de operacionalidade melhoradas em relação a outros que não beneficiassem das mesmas, pondo em causa a neutralidade concorrencial. Há ainda a questão fiscal. Isto porque, quando em virtude do recebimento de uma subvenção se proporciona um preço de venda menor, isso vai originar uma menor receita fiscal neste imposto, o que provoca uma discriminação por motivos fiscais. Palma (2010: 567) considera que

“[a] subvenção tem por efeito uma diminuição do preço final a pagar pelo adquirente e, caso não faça parte do valor tributável das operações, os beneficiários da subvenção serão duplamente beneficiados. Por um lado, serão beneficiados pela diminuição do preço, por outro, lado, pelo pagamento de um montante de imposto inferior dado que a base tributável é menor.”

Assim, de modo a que fosse evitado vantagens fiscais e económicas e para que o princípio da neutralidade⁵⁸ fosse respeitado, foi necessário incluir as subvenções na base tributável de acordo com o estipulado no artigo 73.º, da Diretiva IVA, anterior artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a) da Sexta Diretiva.

As subvenções que podem ser incluídas no denominador do *pro rata* de dedução, ou seja, cumprindo o estipulado no artigo 174.º, n.º 1, alínea b), 2.º parágrafo, da Diretiva IVA, são as que podem originar uma limitação no direito à dedução de alguns sujeitos passivos. O objetivo pretendido, nomeadamente nos sujeitos passivos mistos, com a possibilidade de limitar o direito à dedução é, segundo Palma (2010: 614) «[...] garantir um tratamento idêntico para estes sujeitos passivos independentemente do tipo de subvenção recebida (directa ou não directamente relacionada com o preço das operações).». A autora indica ainda, (2010: 615) que: « [a] questão que se coloca consiste em saber se este meio será proporcional tendo em consideração o objectivo pretendido, [...]».

As ambiguidades detetadas no texto da Sexta Diretiva começam desde logo, pela falta de uma definição de conceito de subvenção dentro do âmbito do sistema comum do IVA. Nas palavras de Palma (2001: 565) «A Diretiva IVA não contém uma definição de

⁵⁸ Não devemos esquecer que o princípio da neutralidade assenta na ideia de que as escolhas dos agentes económicos não devem ser afetadas por motivos fiscais.

subvenção, limitando-se a prever a regra sobre a respectiva inclusão no valor tributável das operações e a possibilidade da respectiva inclusão no cálculo do *pro rata*.». A falta deste conceito na legislação europeia para efeitos de IVA, origina uma interpretação díspar dentro da UE. Essa disparidade é ainda agravada pelo fato da União Europeia ser constituída por um elevado número de Estados-membros, que apresentam uma grande diversidade linguística, o que potencia as falhas de aplicação do sistema comum do IVA. Outro problema subjacente à Sexta Diretiva relaciona-se com a opção, concedida no artigo 19.º, n.º 1, ao abrigo do qual foi dada a possibilidade aos Estados-membros de considerarem no cálculo do *pro rata* relativo ao direito à dedução, a inclusão ou não das subvenções não tributadas, no denominador da fração.

A Comissão Europeia, ciente destas e outras dificuldades relacionadas com esta temática, apontou no primeiro relatório sobre a aplicação do sistema comum, o documento COM (83) 426 final, que o tratamento dado às subvenções devia ser revisto, dado que as regras estavam a ser interpretadas e aplicadas de modo divergente pelos diferentes Estados-membros. Neste documento a Comissão refere que a dificuldade existente quanto à distinção entre subvenções diretamente relacionadas com o preço com outros tipos de subvenções conduzia a que muitos Estados-membros transformassem as subvenções diretamente relacionadas com o preço em subvenções não tributadas.

Salientou ainda, no relatório a importância das subvenções na economia, que devido ao seu grande volume têm consequências relevantes no cálculo dos recursos próprios da UE, para que a falta de harmonização se mantivesse. Para a resolução desta problemática sugere duas alternativas possíveis para minimizar a desarmonização: criar uma lista comunitária onde constassem quais as subvenções relacionadas com os preços das operações ou, deixar de tributar as subvenções à exceção das que fossem uma remuneração das operações.

Palma indica que (Palma, 2010: 564 *apud* documento N.º 70)⁵⁹, em 1984, a Comissão Europeia apresentou ao Comité IVA soluções para resolver ou minimizar os problemas subjacentes às subvenções. Nesse documento foram apresentados três critérios para que as subvenções pudessem ser consideradas para efeitos de tributação. Assim, as subvenções deveriam ser uma contraprestação ou parte dela, deveriam ser pagas ao fornecedor do bem e ou serviço e deveriam ser pagas por um terceiro.

Em 1988, a Comissão apresenta o segundo relatório sobre a aplicação do sistema comum, COM (88) 799 final, reiterando o entendimento apresentado ao Comité, em 1984,

⁵⁹ Documento N.º 70, de abril de 1984, XX/88/84-EN.

considerando que as subvenções para serem consideradas como diretamente relacionadas com o preço das operações deveriam cumprir o critério de ser uma contraprestação de uma operação, ser pagas ao fornecedor dos bens e ou serviços sendo que deveriam ser pagas por uma entidade terceira. Propõe-se neste documento a manutenção das regras da Sexta Diretiva para ser alcançada uma maior uniformização de tributação de todas as subvenções em IVA, ou em alternativa alterar a Sexta Diretiva para tornar obrigatória a possibilidade concedida no artigo 19.º, n.º 1.⁶⁰. Este preceito estipulava que o cálculo do *pro rata* de dedução resultava de uma fração que incluía: «no denominador [...]. Os Estados-membros podem incluir, igualmente, no denominador o montante das subvenções que não sejam referidas em A, 1, a), no artigo 11.º.».

No ano 2000, a Comissão, na sua Comunicação COM (2000) 348 final, considera que «o regime do IVA aplicável às subvenções deve ser reexaminado a fim de garantir um tratamento mais simples e mais harmonizado na UE», assumindo deste modo que as soluções apresentadas na Diretiva tornam o tratamento das subvenções complexo, gerando problemas e colocando em causa a desejada harmonização deste imposto.

Apesar de todos os esforços da Comissão e das promessas desenhadas nos documentos analisados anteriormente, a verdade é que se chegou ao ano de 2016, sem se ter assistido a avanços significativos, pois não se prevê na Diretiva IVA nenhuma alteração substancial face ao atrás explanado. Porém, o tratamento das subvenções sofreu alguma evolução fruto das decisões do TJUE, que acabou por criar critérios que delimitam o conceito de subvenção, nomeadamente, para identificar as subvenções diretamente relacionadas com o preço das operações. Fica, contudo, a questão de saber se o TJUE será o órgão próprio para a criação de normas e critérios com implicações na tributação dos cidadãos. Em nossa opinião a resposta à questão anterior só pode ser negativa, porque este órgão é um órgão que tem por missão garantir que todos os Estados-membros respeitam o Direito Europeu e garantir que o Direito Europeu é aplicado de igual forma em toda a UE. Não é um órgão político e carece de poder legislativo, o que implica que não tem responsabilidade política perante os cidadãos, ficando assim distante do escrutínio realizado por parte destes. Seria importante que em matérias que dizem respeito à tributação fosse o poder político responsável pelo alcance de regras que permitissem ultrapassar os constrangimentos encontrados. Não nos podemos esquecer que toda a matéria fiscal está associada à ideia de auto consentimento por parte dos cidadãos. Aqui está mais uma vez evidenciado um dos problemas da UE, a falta de compromissos que criem regras comuns para todos os

⁶⁰ Após a revogação da Sexta Diretiva pela Diretiva 2006/112/CE do Conselho, o artigo 19.º, n.º 1, da Sexta Diretiva, foi substituído pelo artigo 174.º da Diretiva 2006/112/CE.

Estados-membros dentro dos princípios jurídicos da legalidade e do princípio da autorização de cobrança de impostos. Nas palavras de Santos (2013: 23) «[e]stes princípios traduzem a consolidação dos próprios parlamentos, bem como a afirmação da ideia de que o Estado assenta na soberania popular.». Ora, sendo a UE uma organização supranacional põe em causa os próprios poderes do Estado, o autor indica que (2013: 29) indica que:

“A emergência de poderes tributários preferenciais em relação aos Estados, seja pela via da criação de impostos próprios, seja pela via dos limites postos à tributação estatal [...], vão além da mera coordenação fiscal internacional operada pelos próprios estados, [...] para desafiarem o poder tributário dos Estados.”

Assim, não se compreende que seja o TJUE a criar regras que visam apurar o valor tributável do IVA, quando os próprios órgãos políticos da UE não conseguem obter um compromisso sobre a matéria e assim assumirem as suas responsabilidades políticas perante o cidadão.

Não devemos esquecer que as subvenções influenciam o cálculo dos recursos próprios da União Europeia e podem ter impactos igualmente relevantes no próprio financiamento do mercado comum. A atribuição de subvenções a determinadas entidades representa um modo de intervenção no próprio mercado, visando minimizar falhas nesse mesmo mercado, não sendo salutar que surjam distorções de concorrência pela sua atribuição ou pelo seu tratamento fiscal.

Numa Europa em que cada vez mais é difícil obter consensos, não se afigura possível, alterações nesta matéria a curto prazo, persistindo diferenças de tratamento nomeadamente no cálculo do *pro rata* de dedução, onde é a própria Diretiva que prevê a possibilidade ou não de inclusão destas verbas no cálculo de percentagem de dedução dos sujeitos passivos mistos.

De seguida iremos apresentar o tratamento previsto para as verbas recebidas a título de subvenções dentro do IVA. Será preciso analisar as regras previstas na Diretiva IVA e posteriormente analisar o modo como essas disposições foram transpostas para o direito nacional.

4.3. TRATAMENTO DAS SUBVENÇÕES EM IVA

O sistema comum do IVA prevê o tratamento das subvenções dentro de duas vertentes. A primeira vertente, de acordo com a qual as subvenções devem ser incluídas na base tributável do imposto e assim sujeitas a tributação. Uma segunda hipótese é a sua inclusão no denominador da fração para efeitos de cálculo do *pro rata*, causando deste

modo efeitos no direito à dedução dos sujeitos passivos. A técnica que prevê a inclusão da subvenção no valor tributável é de aplicação obrigatória, enquanto a técnica que prevê que as subvenções possam ser consideradas no denominador da fração para o cálculo da percentagem de imposto a deduzir é optativa. Segundo Compaired (2006: 18), «Utilizar las dos técnicas suponía, en efecto, tratamiento fiscal universal para las subvenciones, puesto que las que no estaban cubiertas por la primera, lo eran por la segunda.».

Assim, as verbas concedidas por uma entidade pública a sujeitos passivos de IVA, podem ser classificadas como subvenções ou não. Posteriormente, caso se enquadrem no conceito de subvenção, é preciso determinar se tem influência no preço dos bens e serviços ou não. É essencial determinar numa primeira fase se a subvenção é uma contraprestação de uma operação dentro do âmbito do IVA, e ser considerada no valor tributável da operação, sendo posteriormente colocada a questão, caso a subvenção não esteja incluída no valor tributável, se a subvenção influenciará o *pro rata* no cálculo do imposto a deduzir do sujeito passivo. O primeiro problema nasce logo com a necessidade de classificar determinada verba como subvenção. Como já anteriormente, referido no sistema comum do IVA há uma ausência de definição sobre o que deve ser considerado como subvenção. Esta ausência de um conceito de subvenção torna a sua classificação complicada e incerta, podendo colocar em causa o princípio da neutralidade.

Como já anteriormente referimos, a neutralidade é considerado o princípio base de todo o sistema comum do IVA. As subvenções, além de proporcionarem uma vantagem económica, podem adicionar uma vantagem fiscal aos sujeitos que beneficiem de subvenções. É então necessário eliminar essa vantagem fiscal, para não potenciar a discriminação no mercado por motivos fiscais. Consideramos ser uma matéria em que seria necessário desenvolver um conceito comum de subvenção, para reduzir a falta de harmonização que se faz sentir.

Outro problema encontrado é a ausência na Diretiva IVA de critérios objetivos para que determinada subvenção seja diretamente relacionada com o preço das operações. No artigo 73.º da Diretiva IVA é indicado que:

“Nas entregas de bens e às prestações de serviços, que não sejam as referidas nos artigos 74.º a 77.º, o valor tributável compreende tudo o que constitui a contraprestação que o fornecedor ou o prestador tenha recebido ou deva receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções directamente relacionadas com o preço de tais operações.”

É referido que este tipo de subvenções devem ser incluídas no valor tributável, mas não são indicados os critérios para determinar este tipo subvenções. A falta de um conceito comum de subvenção e a ausência de critérios que permitam identificar as subvenções diretamente relacionadas com o preço das operações, na Diretiva IVA, provoca que os Estados-membros tenham procedido à sua transposição para as respetivas legislações nacionais, de modo diverso. Compaired (2006: 86) indica que a transposição da Sexta Diretiva não foi uniforme. Segundo este autor, existiam quatro situações distintas no tratamento deste tipo de subvenções: Estados-membros que reproduziam o previsto na Sexta Diretiva; os que interpretavam de modo diferente o que se previa na Sexta Diretiva; os que não faziam qualquer referência a subvenções diretamente relacionadas com o preço das operações; e por fim os que introduziram explicações sobre quais as subvenções diretamente relacionadas com o preço.

Quadro 4.3. – Tratamento das subvenções tributadas pelos Estados-membros.

<p>Transposição exata da Sexta Diretiva</p>	<p>Bélgica Dinamarca Eslováquia Eslovénia Finlândia França Hungria República Checa Suécia</p>
<p>Interpretação divergente da Sexta Diretiva</p>	<p>Áustria Alemanha Estónia</p>
<p>Não fazem referência a subvenções diretamente relacionada com o preço</p>	<p>Chipre Itália Malta Polónia</p>
<p>Versões originais</p>	<p>Lituânia Luxemburgo Portugal</p>

Fonte: Compaired (2006: 86)

Considerando que as subvenções diretamente relacionadas com o preço devem ser incluídas na matéria coletável e que esta deve ser calculada de forma uniforme em todos os Estados-membros, não nos parece razoável que a transposição tenha sido feita de forma distinta dentro do espaço da UE. Isto pode colocar em causa o modo de cálculo da matéria coletável e causar transtornos no funcionamento do mercado. Considerávamos oportuno que os Estados-membros tivessem desenvolvido esforços para obter um consenso sobre o conceito de subvenção e de critérios a aplicar às subvenções diretamente relacionadas com o preço das operações. Como iremos abordar no ponto seguinte, o órgão que desenvolveu os critérios a aplicar a estas subvenções foi o TJUE, através da análise de processos que deram entrada neste Tribunal. Solução que discordamos, pois consideramos que as questões relacionadas com a fiscalidade, nomeadamente, questões relacionadas com o cálculo da matéria coletável, devem merecer tratamento pelos órgãos competentes. Contudo, não podemos deixar de reconhecer o contributo do Tribunal, para que o problema das subvenções diretamente relacionadas com o preço das operações fosse mitigado.

Persiste ainda outro problema na Diretiva IVA. Continua a existir a possibilidade de os Estados-membros poderem optar pela inclusão no denominador do cálculo do *pro rata* de dedução das subvenções não tributadas. Dispõe o artigo 174.º, alínea b), segundo parágrafo, da referida Diretiva, que «Os Estados-Membros podem incluir no denominador o montante das subvenções que não sejam as diretamente ligadas ao preço das entregas de bens ou das prestações de serviços referidas no artigo 73.º.».

Sendo uma opção fica ao critério de cada Estado-membro, a possibilidade de o fazer ou não. Os Estados-membros não aplicam de um modo harmonizado as disposições sobre a matéria. Segundo Mocoora (2005: 376) só cinco Estados-membros, Portugal, Espanha, França, Grécia e Suécia, faziam uso desta possibilidade. Já Compaired, (2006: 146), acrescenta que esta opção também foi acolhida por países como a Eslovénia, Hungria e Lituânia. Mesmo considerando unicamente o pequeno universo de países que adotaram esta possibilidade, constatamos que a sua aplicação difere de Estado-membro para Estado-membro.

De seguida iremos apresentar os principais problemas e soluções subjacentes a cada um dos tipos de subvenções previstos na Diretiva IVA.

4.3.1. SUBVENÇÕES DIRETAMENTE RELACIONADAS COM O PREÇO DAS OPERAÇÕES

4.3.1.1. A DIRETIVA IVA

As subvenções diretamente relacionadas com o preço das operações são tratadas no artigo 73.^{o61} da Diretiva IVA, como já referido no ponto anterior.

Segundo este preceito as subvenções diretamente relacionadas com o preço das operações devem ser incluídas no valor tributável das mesmas. O que a Diretiva não indica são os critérios a adotar para se aferir se a subvenção está diretamente relacionada com o preço da operação ou não, ou seja, não indica quais os critérios para que se proceda à qualificação da subvenção como diretamente relacionada com o preço da operação, deixando margem para a interpretação por parte dos Estados-membros. Já na apresentação do primeiro relatório para o Mercado Comum, COM (83) 426 final tinha sido apontada pela Comissão, a dificuldade de distinguir este tipo de subvenções relacionadas diretamente com o preço com outro tipo de subvenções. É assim necessário, compreender quais as características que as subvenções devem possuir para serem incluídas na matéria coletável dentro do disposto no artigo 73.^o, da Diretiva IVA.

Primeiro lembramos, uma vez mais, que o IVA é um imposto que visa tributar o consumo, assim sendo, só as subvenções relacionadas com a atividade económica serão tributadas. Moco-roa (2005: 364) indica que «[l]as transferencias y subsidios con finalidad meramente redistributiva no entran dentro del campo de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, ya que las transferencias en sí mismas no constituyen entregas de bienes o prestaciones de servicios;».

Para efeitos de IVA, importa também, verificar a relação da subvenção com a matéria coletável e com a noção de contrapartida das operações. Palma (2010: 565) indica que, «o subsídio será incluído na matéria colectável se o seu pagamento se encontrar sujeito à condição de o beneficiário fornecer bens ou serviços.». Assim, é necessário que o beneficiário da subvenção entregue um bem ou preste um serviço para que a subvenção se relacione com o preço das operações. Se um sujeito passivo receber uma subvenção, mas não seja possível estabelecer a relação entre o recebimento da subvenção e o bem transacionado ou o serviço prestado, já não estamos no âmbito do artigo 73.^o, da Diretiva IVA. Assume nesta matéria, importância o conceito de contrapartida para efeitos de IVA.

O TJUE tem também jurisprudência relacionada com o conceito de contrapartida das operações. Nas conclusões gerais apresentadas no processo 230/87, o Advogado-Geral,

⁶¹ Este artigo resulta do artigo 11.^o da Sexta Diretiva.

Sr.^o Cruz Vilaça, no ponto 13, alínea d), indica que: «[...] é necessário que exista uma relação directa de sinalagma entre o bem entregue (ou serviço prestado) e a contrapartida recebida;». No Proc.^o C-33/93, o Advogado-Geral, Sr.^o Van Gerven, no ponto 16 das conclusões, também faz referência aos critérios desenvolvidos anteriormente pelo TJUE. Segundo este Advogado-Geral, o TJUE desenvolveu os seguintes critérios para se aplicarem às contrapartidas:

- deve existir um nexo direto entre a entrega de um bem ou prestação de serviço e a contrapartida recebida;
- o contravalor deve poder ser expresso em dinheiro; e
- esse contravalor deve ter um valor subjetivo uma vez que a matéria coletável é a contrapartida realmente recebida e não um valor calculado segundo critérios objetivos.

Assim, e considerando os critérios desenvolvidos para as contrapartidas das operações, as subvenções para serem consideradas contrapartidas das operações, devem cumprir os critérios necessários das contrapartidas, devendo ser analisada a ligação direta e sinalagmática entre a operação e a subvenção. Palma (2010: 593) considera que «[d]e acordo com as regras do IVA, a subvenção para ser tributada tem que cumprir uma função de contraprestação de outras operações que o destinatário realize a favor de quem a concede, pelo que sem operação, sem facto tributário, as subvenções não serão tributadas.». Contudo, chamamos a atenção que apesar de ser necessário verificar a relação da subvenção recebida com a operação em causa, este não é o único critério a considerar para que se classifique uma subvenção como diretamente relacionada com o preço. É necessário não confundir as subvenções atribuídas por uma entidade a um sujeito passivo, em virtude de este lhe transmitir um bem ou prestar um serviço, com as designadas verdadeiras subvenções. No caso de ser estabelecido que a subvenção é o pagamento de uma transmissão de bens ou prestação de serviços, adquirida pela entidade que concede a subvenção, caímos no âmbito das prestações de serviço. Palma (2010: 577) considera que, «[q]uanto às subvenções, distinguem-se por serem concedidas a uma pessoa distinta do titular do serviço beneficiário.». Assim, nas subvenções diretamente relacionadas com o preço das operações, é necessária a existência de uma relação triangular, ou seja, é necessário existir a entidade que concede a subvenção, o sujeito passivo que recebe a subvenção e um terceiro que é quem de fato beneficia da subvenção. Nas designadas “falsas subvenções” não se verifica esta relação triangular, existindo exclusivamente um vínculo entre a entidade que concede a subvenção e a entidade que recebe a subvenção por contrapartida da operação.

É também importante distinguir as subvenções diretamente relacionadas com o preço das operações, das subvenções com carácter geral e que não se relacionam diretamente com o preço das operações.

Assim, para estarmos perante uma subvenção diretamente relacionada com o preço das operações, é necessário atender, segundo Palma (2010: 579) às seguintes características: a verba deve ser atribuída a um sujeito passivo de IVA; ter um carácter patrimonial⁶²; deve ser atribuído por um organismo público; a entidade que concede a subvenção não deve ser o destinatário das operações tributáveis do sujeito passivo; a subvenção deve ser paga ao sujeito passivo para que este pratique preços inferiores aos operados caso não fosse subvencionado, de modo a garantir que o consumidor final seja beneficiário; e, o valor da subvenção seja determinada ou determinável, não sendo necessário que a diminuição do preço corresponda exatamente ao valor da subvenção, deve ser de forma significativa mas não precisa de ser proporcional.

Importa contudo, referir que existem autores que consideram que a questão da tributação em IVA das subvenções, se reduz ao Estado retirar com uma “mão”, aquilo que deu com a outra. Compaired (2006: 19) indica que, «[...] en la medida en que una parte de la subvención se traslade económicamente al Estado a través del IVA, eso supone que el concedente habrá de aumentar la subvención se es que quiere conseguir el mismo objetivo de interés público.». Para este autor, o fato de se tributar a subvenção vai fazer com que o organismo que atribuí a subvenção, a tenha de aumentar para que o objetivo pretendido seja atingido. Sendo certo que concordamos com esta conclusão, não podemos deixar de considerar que o Estado como um todo é constituído por várias entidades e nem sempre as subvenções são atribuídas pela entidade a quem pertence a receita gerada pelo imposto. Além do mais e considerando a dupla vantagem, económica e fiscal, que o sujeito passivo pode obter pelo recebimento da subvenção, é necessário eliminar a vantagem fiscal resultante do recebimento deste tipo de subvenções pelos seus efeitos na base tributável e perda de receita fiscal.

Esta norma europeia foi transposta para a legislação portuguesa através no artigo 16.º, n.º 5 do CIVA, que determina:

“As subvenções directamente conexas com o preço de cada operação, considerando como tais as que são estabelecidas em função do número de

⁶² ou seja, quando a autora se refere a um carácter patrimonial indica que não devem ser consideradas exclusivamente as verbas pecuniárias, mas também o valor correspondente a determinadas prestações em espécie que sejam avaliáveis em dinheiro.

unidades transmitidas ou do volume dos serviços prestados e sejam fixadas anteriormente à realização das operações.”

A legislação portuguesa não difere do previsto na Diretiva IVA, mas acrescenta dois requisitos para que as subvenções possam ser incluídas no valor tributável. **Devem ser as subvenções determinadas por referência aos valores de venda dos bens ou do volume de negócios e devem ser fixadas em momento anterior à realização das operações.** Estas duas condições não resultam da Diretiva IVA, pois esta não faz qualquer referência a características ou condições a considerar na determinação das subvenções conexas com o preço das operações. Segundo Palma (2010: 601) a inclusão dos dois critérios no CIVA, está relacionada com as orientações constantes do documento de trabalho n.º 70 do Comité IVA, de abril de 1984. Segundo a autora, nesse documento, consta uma linha orientadora para o tratamento das subvenções em IVA, sendo sugerido que as subvenções fixadas anteriormente à realização das operações e em função do número de unidades transmitidas ou do volume de negócios fossem consideradas como diretamente relacionadas com o preço das operações.

Mais uma vez estamos perante uma matéria importante no seio deste imposto que pode colidir com o princípio da neutralidade, pois a não inclusão no valor tributável das operações pode dar origem a uma discriminação fiscal, no tratamento das operações económicas dentro do mercado interno. A título de exemplo, imaginemos dois operadores económicos, um subvencionado, com uma subvenção deste tipo e outro não subvencionado. Pode acontecer o seguinte: o operador económico subvencionado poderá transacionar o seu bem ou serviço a um preço menor em virtude da subvenção, o que terá como efeito um maior volume de vendas. Resultado? Uma “machadada” no princípio da neutralidade e na concorrência. Os efeitos da não inclusão da subvenção no valor tributável, não ficam contudo, limitados à distorção da concorrência. O fato de o produto ser vendido a um preço menor por via do recebimento de uma subvenção, também vai afetar o valor do IVA liquidado. Ao praticar um preço de venda menor a taxa do imposto vai incidir sobre uma base menor o que origina menor receita fiscal de IVA. Para Mocoroa (2005: 454) a não inclusão destas subvenções na base tributável provoca:

“[...] les bénéficiaires de la subvention seraient doublement advantagés: d`abord, par la diminution du prix de l`opération du montant de la subvention et, ensuite, par le paiement d`un montant de TVA inférieur car l`impôt est calculé sur une base imposable plus petite[...].”

Como já atrás referido, a ligação de subvenção e valor tributável é estreita, pois o valor tributável deve incluir todos os valores que sejam a contrapartida da operação. Esta noção de contrapartida deve ter um âmbito muito largo para que o respeito pela

neutralidade fiscal seja conseguido. Palma (2010: 565) refere que «[...], o IVA tem, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, um âmbito de aplicação muito vasto, devendo ser dada à noção de “contrapartida” um significado tão amplo quanto possível, de forma a garantir o respeito pelo princípio da neutralidade fiscal.».

Há que referir os riscos e custos de contexto sempre indesejados que a falta de um conceito de subvenção diretamente relacionada com o preço das operações e a ausência de critérios que permitam um enquadramento das subvenções na Diretiva IVA originam. A importância desta matéria tem conduzido a que a mesma tenha sido alvo de análise pelos diversos tribunais nacionais, europeus e de arbitragem administrativa. A dificuldade de distinção entre subvenções que devem ser tributadas e as que não devem ser tributadas tem levado na perspetiva da autora acima referenciada a «[...] longas disputas com as respectivas autoridades fiscais sobre a natureza dos pagamentos em causa, acabando por recorrer à via judicial como meio de resolver conflitos existentes.».

No essencial, a problemática em torno das subvenções diretamente relacionadas com o preço das operações gira sobre o estabelecimento dos critérios que tornam um subsídio elegível na base tributável. É necessário delimitar quais as subvenções que devem ser incluídas na base tributável, visto que o valor recebido em subvenções deve ser acrescentado ao preço da operação. Léon (2011: 8) considera que para se delimitar as subvenções diretamente relacionadas com o preço das operações será útil atender aos critérios desenvolvidos pelo TJUE, na vária jurisprudência sobre o assunto. Aliás, tem sido o TJUE que através da sua jurisprudência, tem dado indicações, no sentido de permitir uma correta interpretação da Diretiva IVA, no que às subvenções diz respeito.

4.3.1.2. A ANÁLISE DO TJUE

Apesar de não encontrarmos um elevado número de acórdãos sobre a matéria, os existentes indicam pistas importantes. Assim, destacamos os seguintes processos do TJUE:

Proc.^o C-215/94 (Mohr) e Proc.^o C-384/95 (Landboden). Ambos os processos analisam situações semelhantes. Nestes processos o que estava em causa, era a atribuição de subvenções para que os agricultores abandonassem e ou reduzissem a produção, de leite no primeiro processo, de batatas no segundo processo, para que o mercado fosse reequilibrado. As questões colocadas visavam perceber se, o compromisso assumido pelos agricultores em abandonar ou reduzir a produção, em troca de uma compensação, constitui uma prestação de serviços na aceção da Sexta Diretiva e se as compensações

recebidas deveriam ser tributadas tendo em consideração o disposto no artigo 11.º - A da Sexta Diretiva.

O TJUE procurou estabelecer uma relação direta entre a subvenção recebida e o compromisso assumido, para aferir se se estava perante uma prestação de serviços na aceção da Sexta Diretiva.

O Tribunal concluiu que não existia na situação concreta um consumo na aceção do sistema comunitário de IVA. O Tribunal fundamenta esta conclusão com o fato de a Comunidade não adquirir bens ou serviços para uso próprio. O Advogado-Geral, F.G. Jacobs, nas conclusões apresentadas no Proc.º C-384/95, realça a importância da existência de um consumo para que se esteja na presença de operações sujeitas a IVA. No ponto 21, das conclusões este afirma: «O rendimento do sujeito passivo só tem importância para efeitos de IVA se constituir a contrapartida por uma entrega de bens ou de uma prestação de serviços a um consumidor. Não havendo consumo, também não deve haver IVA.». O Tribunal ao considerar a inexistência de um consumo por parte da Comunidade assume, no ponto 23 do acórdão que «o produtor agrícola não fornece serviços a um consumidor identificável nem uma vantagem suscetível de ser considerada como um elemento constitutivo do custo da atividade de outra pessoa na cadeia comercial». Assim, o tribunal não considera estar perante uma prestação de serviços na aceção da Sexta Diretiva sendo que a subvenção recebida não pode ser considerada como uma contraprestação ligada ao preço da operação.

Importa agora analisar o Proc.º C-184/00 (OPW), por ser considerado um marco nesta matéria. Neste acórdão o TJUE delimita os pressupostos necessários para que as subvenções sejam consideradas no valor tributável para efeitos de IVA. Estabelece o TJUE neste acórdão quatro pressupostos para que as subvenções possam ser tributadas. São eles:

- **Primeiro pressuposto** – A atribuição de uma subvenção por uma entidade pública deve estar inserida num contexto triangular. Segundo o ponto 10 deste acórdão «[...] o artigo 11.º - A, da Sexta Diretiva tem em vista situações em que estão em causa três partes, a saber, a autoridade que concede a subvenção, o organismo que dela beneficia e o comprador do bem ou destinatário do serviço [...]». O TJUE esclarece, ainda, no mesmo ponto, que as operações previstas pelo artigo 11.º - A, não são as que beneficiam a autoridade que concede a subvenção. Por exemplo, uma subvenção atribuída por um organismo público, a centros de formação, para a promoção da formação profissional de adultos. Neste caso, é possível distinguir os três vértices do triângulo. A entidade que concede a subvenção - organismo público; a entidade que

vai receber a subvenção - centros de formação; e quem beneficia da formação - os adultos que vão frequentar estes cursos.

- **Segundo pressuposto** - Assenta na necessidade de a subvenção estar diretamente relacionada com o preço da operação a realizar pelo organismo que recebe a subvenção. O TJUE explica, no ponto 12 do referido acórdão, que a subvenção: «[...] seja especificamente paga ao organismo para que este forneça um bem ou serviço determinado. Apenas neste caso é que a subvenção pode ser considerada a contrapartida da entrega de um bem ou da prestação de um serviço e é, portanto, tributável.» Por exemplo, se uma entidade receber uma subvenção para se instalar no interior do País para promover a equidade social entre interior e litoral, mas a sua atribuição não se relacionar com os preços de venda dos seus produtos, já não se pode considerar que a subvenção está relacionada com o preço da operação.
- **Terceiro pressuposto** – Está relacionado com o momento em que deve ser determinado o preço do bem ou serviço, para que a subvenção seja considerada como contraprestação. Segundo o TJUE o preço deve ser determinado o mais tardar até ao momento em que ocorre o fato gerador. Este órgão jurisdicional ainda se pronuncia sobre a necessidade de ser aferida caso a caso a relação inequívoca entre a subvenção e o preço. Esta análise caso a caso compete aos órgãos nacionais e deve ter em consideração se a subvenção permite que o vendedor ou prestador pratique um preço menor do que praticaria sem esse recebimento.
- **Quarto pressuposto** – Assenta no compromisso entre quem concede a subvenção e quem a recebe. No ponto 13 do acórdão refere-se que: «[...] o compromisso de pagar a subvenção assumido por aquele que a concede tem como corolário o direito de receber reconhecido ao beneficiário quando a operação tributável foi realizada por este.».

O Proc.^o C-353/00 (KNW), a questão colocada ao TJUE pretendia saber se as verbas pagas por um organismo público a uma empresa, no caso concreto a KNW, que presta serviços de aconselhamento na utilização doméstica da energia, estão sujeitas a IVA.

Esta empresa realizava aconselhamento em matéria de energia e por este serviço recebia uma verba a título de subvenções, tendo por referência um valor fixo. A empresa declarou e pagou IVA pelo recebimento destas verbas. Contudo, considerava que não deveria ter pago IVA pelo recebimento destas subvenções. Por isso, fez um pedido de reembolso de IVA às autoridades fiscais relativo ao período de abril de 1991 a agosto de 1996. A KNW considerava que estas subvenções não estavam diretamente relacionadas com o preço da operação na aceção do artigo 11.^o, A, n.^o 1, alínea a), da Sexta Diretiva. Considerava que estas subvenções não deviam ser incluídas na matéria coletável da

operação, porque a subvenção era paga independentemente do preço que seria faturado pelos conselhos de energia, ou seja, a subvenção era uma subvenção à exploração. Entendia ainda a KNW, que o artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Diretiva, tinha por objetivo, separar as subvenções segundo o método de cálculo e não na existência de umnexo direto entre a subvenção e o fornecimento. Defendia que no geral, as subvenções não estavam sujeitas a imposto. Assim, foram colocadas pelo Órgão de Reenvio, as seguintes questões prejudiciais ao TJUE:

- “1) “Um pagamento feito à requerente pela Energy Action Grants Agency, que o recebe devido a conselhos em matéria de energia dados a um residente elegível, constitui uma subvenção na acepção desse termo usado no artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho?
- 2) Se a resposta à questão 1 for afirmativa, está esse pagamento directamente relacionado com o preço do fornecimento do conselho sobre energia, de modo a fazer parte da matéria colectável devida à parte final do artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a)?
- 3) Se a resposta à questão 2 for negativa, faz esse pagamento, apesar de tudo, parte da matéria colectável, por constituir contrapartida (ou parte da contrapartida) de um fornecimento?”.

Nas conclusões deste Processo, a Advogada-Geral Christine Stix-Hackl, esclarece que de um modo geral, é entendido por subvenção o pagamento efetuado, normalmente no interesse público, por uma autoridade pública. Na sua opinião o previsto no artigo 11.º, A, n.º 1 alínea a), da Sexta Diretiva, visa esclarecer que as subvenções também podem estar sujeitas a tributação em sede de IVA. No ponto 38 das referidas conclusões, a Advogada-Geral refere que, «[o] elemento determinante de uma operação sujeita a imposto é, assim, a existência de uma entrega à qual se possa atribuir uma contrapartida e vice-versa.». É ainda indicado pela Sr.ª Christine, no ponto seguinte, que existem diversas formas de subvenções. Formas que podem consistir em apoios à exploração ou podem consistir em valores pagos por uma entidade pública a um beneficiário, para que um terceiro possa beneficiar de uma prestação concreta. Segundo a mesma Advogada-Geral, só devem ser consideradas operações tributáveis as subvenções deste último tipo, ou seja, só considera que possam ser tributáveis as operações realizadas dentro de uma relação triangular. Considera que um elemento essencial para que se classifique uma operação como tributável, é a existência de um consumo e para que tal aconteça é necessário a presença de um terceiro na relação jurídica.

No caso concreto, concluí a Sr.ª Christine, que o requisito da necessidade de uma relação triangular está cumprido, pois existe uma relação triangular entre a entidade que concede a subvenção – a entidade pública, a entidade que recebe a subvenção e presta

o aconselhamento – a KNW e a entidade que beneficia do serviço – os moradores. Outro aspeto salientado nas conclusões apresentadas é a necessidade de umnexo direto entre as operações e a contrapartida para que esta possa ser tributada. A existência deste nexodireto é extensível às subvenções. O TJUE já em processo anterior, (Proc.º OPW), tinha desenvolvido critérios que permitiam verificar a existência desse nexodireto.

A Advogada-Geral concluiu que as verbas recebidas, deveriam ser incluídas na matéria coletável a título de subvenções na aceção do artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Diretiva.

O TJUE pronuncia-se no mesmo sentido da Advogada-Geral, afirmando ainda que no caso de uma entidade pública efetuar o pagamento de uma subvenção por determinado serviço em que o beneficiário é um particular, essa verba faz parte da matéria coletável da operação, independentemente de ser considerada subvenção. Indica no ponto 25 do acórdão do processo que, «[...] a matéria colectável de uma prestação de serviços é constituída por tudo o que é recebido em contrapartida do serviço prestado.». O Tribunal não tem dúvidas que o valor recebido pela KNW, é uma contrapartida pelo serviço prestado, devendo ser incluída na matéria coletável. Assim, responde às questões prejudiciais do seguinte modo:

“[o] artigo 11.º, A, n.º1, alínea a), da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, deve ser interpretado no sentido de que uma quantia como a que foi paga no processo principal faz parte da contrapartida de uma prestação de serviços e está incluída na matéria colectável dessa operação para efeitos de impsto sobre o valor acrescentado.”

No Proc.º C-381/01 (Comissão vs. República Italiana), Proc.º C-495/01 (Comissão vs. República da Finlândia), Proc.º C-144/02 (Comissão vs. República Federal Alemã) e Proc.º C-463/02 (Comissão vs. República da Suécia), a Comissão Europeia vai levantar questões relativas à atribuição de uma ajuda fornecida às empresas de transformação de forragens secas. A dúvida residia no fato de estas ajudas, concedidas ao abrigo do Regulamento n.º 603/95, deverem ser sujeitas a IVA.

As ajudas em causa tinham como objetivo incentivar a produção, uma vez que esta estava abaixo das possibilidades de escoamento. Para que a produção fosse aumentada, foram atribuídas estas ajudas aos produtores, que de acordo com o Regulamento n.º 603/95, era atribuída às empresas de transformação de forragens secas que desenvolvessem uma das seguintes atividades:

- a) Empresas que tenham celebrado contratos com os produtores de forragens para secarem;

- b) Empresas que tenham transformado a sua própria produção ou, no caso de agrupamentos, a dos seus membros;
- c) Empresas que se tenham abastecido junto de pessoas singulares ou coletivas que ofereçam determinadas garantias a definir e que tenham celebrado contratos com produtores de forragens para secarem.

A Comissão entendia que no caso em análise, a compra de forragens aos produtores e a venda a terceiros após a transformação, seria uma transmissão de bens, logo dentro do âmbito da Sexta Diretiva. Relativamente à transformação da forragem que após a secagem era devolvida aos produtores, a Comissão considerava estar na presença de uma prestação de serviços. Assim, era considerado pela Comissão estarem preenchidas as três condições para que as subvenções atribuídas fossem tributadas, ou seja, a subvenção tinha de ser paga a quem fornecia esses bens e serviços, era paga por um terceiro, por uma pessoa diferente da que fornece os bens e serviços e estava diretamente relacionada com o preço do bem ou do serviço. A Comissão argumentava ainda, que era devido ao recebimento desta subvenção que seria possível às empresas de transformação, comercializarem a forragem seca aos preços praticados no mercado mundial. Segundo a Comissão, se não fosse o recebimento destas verbas e devido aos elevados custos de produção, o preço a praticar seria mais elevado. Concluí então, que as subvenções eram um elemento constitutivo do preço e estavam diretamente relacionadas com o preço, sendo tributadas em IVA.

Os Estados-membros em causa, argumentaram pelo contrário, que estas subvenções visavam compensar os elevados custos de produção e assim tornar possível a sua comercialização ao preço de mercado mundial. A não serem atribuídas estas verbas os preços a praticar seriam mais elevados, sendo previsível que os compradores optassem por comprar as forragens junto da concorrência. Acrescentaram que não existia qualquer referência no contrato, que a concessão das ajudas deveria beneficiar o comprador das forragens secas. Assim, entendiam que estavam perante uma subvenção à produção, não devendo esta ser tributada em IVA.

O Advogado-Geral L. A. Geelhoed, considerou que a tributação das subvenções é uma exceção, sendo que só as diretamente relacionadas com o preço das operações é que vão integrar a matéria coletável. Aliás aponta nas conclusões gerais apresentadas, que esta solução de tributar as subvenções, é uma solução frágil. No ponto 48 das conclusões indica que, «[...] é uma forma de o Estado tirar com uma mão uma percentagem do que deu com a outra.». Segundo o Advogado-Geral, a justificação para a tributação das subvenções consiste no « [...] facto de uma subvenção não tributada que se reflecta directamente no preço mais baixo das operações provocar uma diminuição das

receitas fiscais.» Assim, é preciso verificar se a atribuição da subvenção se repercute no preço na fase de consumo final, para que seja respeitado o sistema do IVA. No caso concreto, a subvenção é atribuída em três situações: as empresas de transformação transformam, a sua própria produção ou a dos seus membros; A empresa de transformação transforma, por conta do produtor as suas forragens secas devolvendo-as posteriormente; A empresa transformadora, adquire as forragens frescas ao produtor para as secar e posteriormente vender.

No primeiro caso é considerado pela Comissão, que não pode aplicar-se IVA, porque a transformação das forragens frescas em secas não constitui uma atividade económica autónoma. Este entendimento era partilhado por todas as partes.

Na segunda situação o Advogado-Geral considerou que não se devia entender que a empresa transformadora fosse a beneficiária da subvenção. Apenas servia de intermediária, pois transferia a subvenção para o produtor. Era o próprio Regulamento que estipulava que os beneficiários da subvenção seriam os produtores.

A terceira situação era aquela em que o Advogado-Geral admitia que poderia originar uma consequência no preço de venda mais baixo na comercialização. Ainda assim, considerou este cenário pouco provável, uma vez que é previsível que a empresa transformadora compre a forragem ao produtor a um preço mais elevado. A não ser assim o produtor teria vantagem em subcontratar a secagem das forragens e beneficiar das subvenções. Assim, o Advogado-Geral considera que no caso concreto as subvenções visam baixar os custos de produção e não têm por objetivo influenciar diretamente o preço de comercialização, propondo que as ações da Comissão sejam declaradas improcedentes.

O TJUE segue de perto as linhas gerais das conclusões apresentadas pelo Advogado-Geral, salientando que a inclusão das subvenções na matéria coletável como previstas no artigo 11.º, A, n.º 1., alínea a), serve para evitar que o pagamento de uma subvenção dê origem a uma menor receita neste imposto. Evoca também que jurisprudência desenvolvida por este mesmo Órgão no Proc.º C-184/00 (OPW) deve ser tomada em consideração, devendo ser analisado se os pressupostos aí considerados se verificavam à situação concreta. Conclui que as condições para a sujeição das subvenções a este imposto não estão cumpridas em nenhuma das situações apresentadas pela Comissão. Considera que este regime de ajudas, visava estimular o consumo ao preço de mercado e não constitui um pacote de ajudas ao consumo. Sem estas ajudas seria impossível comercializar as forragens secas ao preço de mercado, devido aos elevados custos de produção. Assim declara improcedentes as acusações da Comissão.

Já mais recentemente, o TJUE foi questionado num novo processo relacionado com verbas atribuídas sob a forma de subvenções. O Proc.º C-151/13, opôs a Le Rayon d'or SARL e as Autoridades Fiscais Francesas. A questão neste processo relacionou-se com o *pro rata* de dedução, mas a opção da sua inclusão neste ponto deveu-se ao fato de após leitura do acórdão, se considerar que o que está verdadeiramente em causa é se as verbas atribuídas eram uma contrapartida do serviço prestado no âmbito do artigo 11.º, A, n.º 1 alínea a), da Sexta Diretiva e do artigo 73.º, da Diretiva IVA.

A legislação francesa prevê que sejam pagos montantes globais relativos às prestações de saúde que estas entidades forneçam, desde que essas entidades tenham celebrado uma convenção com os organismos do Estado.

Neste caso, a Le Rayon d'or SARL, recebe quantias pagas pela caixa de seguro de doença relativas ao montante fixo para cuidados de saúde. Estes montantes fixos são calculados tendo em consideração o número de residentes acolhidos em cada lar e o seu nível de dependência. Pretende-se aferir neste processo, se estas verbas estão abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA e se devem ser consideradas no cálculo do *pro rata* de dedução, assim, é colocada a seguinte questão prejudicial ao TJUE:

“Deve o artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Diretiva, retomado no artigo 73.º da Diretiva [IVA], ser interpretado no sentido de que o '[montante fixo para cuidados de saúde]' pago pelas caixas de seguro de doença aos [LTIPD], nos termos das disposições do artigo L. 174-7 do code de la sécurité sociale, e isento de [IVA] nos termos do disposto no ponto 1 *ter* do n.º 4 do artigo 261.º do [CGI] constitui uma subvenção diretamente ligada ao preço das prestações dos cuidados de saúde fornecidas aos residentes, estando abrangida, a esse título, pelo âmbito de aplicação do [IVA]?”

A Le Rayon d'or SARL, alega que as quantias correspondentes aos montantes fixos para cuidados de saúde, se situam fora do âmbito de aplicação deste imposto e não deve ser tomado em consideração para o cálculo do *pro rata*. Sustenta a sua ideia, defendendo que as modalidades de cálculo do montante fixo para cuidados de saúde, não permitem qualificar as verbas como subvenções diretamente relacionadas como preço das prestações de cuidados de saúde prestadas aos residentes. Defende que as prestações fornecidas não são definidas antecipadamente nem individualizadas e o seu preço não é comunicado aos residentes. Além do mais, considera que devido à consagração na Lei, da obrigatoriedade de os serviços de saúde serem gratuitos, desde que fornecidos nos LTIPD, há a garantia destes serviços serem gratuitos para os utentes independentemente da subvenção concedida. Esclarece ainda, o Tribunal, que o valor que recebe não coincide com o valor de custo efetivo dos cuidados de saúde.

A autoridade fiscal francesa considera, que as verbas em causa não devem ser qualificadas como subvenções mas sim como um sistema de tarifas das prestações de serviço, ou seja, estas verbas são a contrapartida recebida pela Le Rayon d`Or SARL pelos serviços prestados. Sustenta que existe umnexo direto e imediato entre o pagamento de montante fixo para cuidados de saúde e as prestações de serviços fornecidas aos beneficiários, sendo estas prestações individualizáveis. Chama ainda, a atenção que a prestação destes serviços é obrigatória e que nada obriga aos beneficiários do serviço procederem ao pagamento do mesmo.

O Tribunal na sua análise da questão, começa por referir que tendo em consideração a jurisprudência do TJUE, por exemplo, caso Tolsma, processo C- 16/93, uma prestação de serviços só é tributável em IVA, quando efetuada a título oneroso na aceção do artigo 2.º, n.º 16, da Sexta Diretiva. Aqui o Tribunal reafirma a necessidade de ser verificado a existência de uma relação recíproca entre o prestador do serviço e o beneficiário da mesma. Indica ainda que o TJUE também já se pronunciou no caso KNW, Proc.º C-184/00, que as subvenções diretamente relacionadas com o preço das operações é uma das situações previstas no artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Diretiva, e que independentemente da situação concreta, o valor tributável de uma prestação de serviços é constituído por tudo o que for recebido por contrapartida de uma prestação de serviços. Assim, o Tribunal considerou que o valor recebido para os cuidados de saúde, é recebido como uma contrapartida dos serviços de saúde prestados, não sendo o nexodireto existente entre a prestação de serviços e a contrapartida recebida afetada pelo fato dos cuidados de saúde não serem definidos antecipadamente, nem individualizados. Considera que a contrapartida não tem de ser paga pelos beneficiários, podendo ser paga por terceiros. Assim declara que:

“O artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme, e o artigo 73.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, devem ser interpretados no sentido de que o pagamento de um montante como o «montante fixo para cuidados de saúde» em causa no processo principal constitui a contrapartida das prestações de cuidados de saúde efetuadas a título oneroso por um lar de terceira idade para pessoas dependentes em benefício dos seus residentes e, por isso, é abrangido pelo âmbito de aplicação do imposto sobre o valor acrescentado.”

O TJUE na jurisprudência tem procurado estabelecer uma relação direta entre a subvenção recebida e o compromisso assumido. Este Órgão considera que, sem a

existência desta relação direta não é possível considerar a subvenção para efeitos de tributação. O Tribunal tem também dado indicação da necessidade de existir um consumo associado à operação em causa. Sem existir um consumo não há IVA, assim, as subvenções só podem ser consideradas como contrapartidas de operações que deem origem a um consumo.

Realçamos o papel do TJUE que ao desenvolver pressupostos necessários para que as subvenções possam ser efetivamente consideradas no valor tributável das operações.

4.3.1.3. A ANÁLISE DO CAAD

Esta problemática já deu origem a processos no Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD). Nestes processos o que está em causa, é a correta qualificação para efeitos de IVA de subvenções recebidas por agentes económicos nacionais. Maioritariamente, os processos⁶³ que chegaram ao CAAD estão relacionados com as verbas recebidas no âmbito do Programa Operacional Potencial Humano (POPH)⁶⁴. Nestes processos o que está em discussão é a correta classificação de verbas recebidas por um sujeito passivo que tem como atividade a prestação de formação profissional. Há que lembrar que a formação profissional beneficia de uma isenção ao abrigo do artigo 9.º, alínea 10), do CIVA. Porém, esta é uma atividade em que o sujeito passivo pode renunciar à isenção ao abrigo do disposto no artigo 12.º, n.º 1, alínea a), do mesmo código. Foi o caso deste sujeito passivo que solicitou a renúncia de isenção passando a beneficiar do regime normal do IVA, podendo deduzir o IVA suportado nos seus *inputs* e liquidando IVA nas suas prestações de serviços.

A AT considerou que estas subvenções concedidas a este sujeito passivo de IVA deviam ser incluídas no valor tributável das operações, e assim sujeitas à liquidação de IVA, porque são uma subvenção ao preço e que deve ser liquidado imposto sobre o valor acrescentado, conforme o definido no artigo 16.º, n.º 5, alínea c), do CIVA. Assenta a sua fundamentação no fato de ter constatado que as referidas subvenções são determinadas tendo como referência as ações de formação executadas, com base no n.º de

⁶³ Proc.º N.º 171/82015-T, Proc.º N.º 336/2015-T, Proc.º N.º 337/2015-T, Proc.º N.º 338/2015-T, Proc.º N.º 339/2015-T e Proc.º N.º 728/2015-T. Estes processos vão ser apresentados em conjunto pois tratam do mesmo problema. O problema consiste no tratamento fiscal considerado por um sujeito passivo nas subvenções recebidas para promover formação ao abrigo do programa POPH.

⁶⁴ POPH – Programa inscrito no Quadro de Referência Estratégico Nacional (QREN). Visava a promoção da política comunitária de coesão económica e social no período de 2007-2013. Um dos objetivos deste programa consistia em incrementar a qualificação da população portuguesa consagrando o nível secundário como referencial mínimo de qualificação para todos. [Consulta em 5 de setembro de 2016]. Disponível em: <http://www.poph.qren.pt/content.asp?startAt=2&categoryID=376>.

participantes e n.º de horas de formação. A AT defende que, em virtude de se considerar o número de participantes e de horas de formação, as subvenções são atribuídas em função do volume de serviços prestados, não sendo, por isso, uma subvenção à exploração. Considera, ainda que, aplicados os quatro pressupostos apresentados pela jurisprudência comunitária no Proc.º C-184/00 (OPW), estão reunidas as condições para que se possam qualificar estas verbas como uma contraprestação do serviço que deve ser tributada.

A entidade subvencionada defende que as verbas recebidas não devem ser consideradas como subvenções tributadas, ou seja, incluídas no valor tributável, porque são verbas recebidas para fazer face exclusivamente às despesas suportadas. Defende a requerente que estamos na presença de uma subvenção à exploração e não de uma subvenção ao preço. Alega que não obtém qualquer lucro na promoção das ações e que estas resultam da aplicação da política comunitária de coesão económica e social em Portugal. Acrescenta ainda, que nenhum formando tem qualquer custo com a formação e que nem os formandos nem qualquer outra entidade pagaram qualquer quantia, que possa ser considerada como preço.

Os vários árbitros tributários que analisaram os diferentes processos têm tido uma posição convergente entre si e dão razão à AT. Em todos os processos foi considerado, que após a aplicação dos quatro pressupostos acima referidos e desenvolvidos pelo TJUE no Proc.º C-184/00, as subvenções referidas apresentam as características necessárias para que sejam tributadas. Os árbitros consideram ainda que o fato de não serem os formandos a prestarem qualquer contrapartida pela formação, não significa que essa contrapartida não exista. Foi considerado ainda, que os serviços de prestação de formação só existiram porque a entidade promotora da formação recebia a subvenção funcionando esta como contrapartida. Foi igualmente referido que o sujeito passivo em causa renunciou à isenção do IVA, optando por tributar as suas operações de formação profissional e passando a beneficiar do direito de deduzir o IVA suportado nos *inputs*. Assim, seria totalmente subvertido o mecanismo do IVA, se ao renunciar à isenção o sujeito passivo pudesse deduzir o IVA suportado nos *inputs* sem que liquidasse o IVA na prestação de serviço alegando que a contrapartida recebida, a subvenção, não tinha as características necessárias que a qualificariam como relacionada com o preço. É ainda referido nos acórdãos que o IVA não incide sobre o lucro mas sim no exercício de uma atividade económica.

Há que referir que para os sujeitos passivos que exercem a atividade de formação profissional e beneficiam de subvenções, não é indiferente a opção pela renúncia à

isenção⁶⁵. No caso de sujeitos passivos isentos, o IVA suportado vai ser considerado como despesa elegível para o Fundo Social Europeu (FSE), o que não acontece para os outros sujeitos passivos.

Foi ainda analisado outro processo no CAAD sobre subvenções, o Proc.º N.º 111/2014-T. Neste caso estamos perante um sujeito passivo que tem como atividade principal o fomento, promoção e dinamização do desenvolvimento turístico, económico e social, da zona ribeirinha do Tejo. No caso em apreço, as subvenções recebidas serviam para cobrir 75% do preço de custo dos espetáculos. Os 25% remanescentes eram debitados aos municípios como prestação de serviços. Defende a requerente neste processo que estas subvenções não estão relacionadas com o preço das operações. Considera que estas verbas são uma subvenção à exploração pois têm como referência um custo previsto e não foi estabelecida nenhuma condição de o beneficiário fornecer bens ou serviços, mas apenas de promover a sua própria atividade. Defende, também, que esta é uma matéria complexa, sendo perfeitamente razoável que o contribuinte interprete o conceito de subvenção ao preço de forma diferente da AT (pede que não lhe sejam cobrados os juros compensatórios, por não estar demonstrada a culpa da requerente.).

A AT, por sua vez, defende que a comparticipação deve ser considerada uma subvenção ao custo das operações e deve ser incluída como parte do valor tributável, sendo tributada em IVA porque esta subvenção está ligada ao preço das operações. Segundo a AT, isto é verdade, porque 75% do preço de custo dos espetáculos são subvencionados e os restantes 25% são debitados aos três municípios.

Os juízes árbitros nomeados para a resolução deste processo, após análise das orientações europeia estatuídas na jurisprudência do TJUE e disposições nacionais sobre a matéria, seguiram o seguinte raciocínio: O CIVA introduz duas condições para a qualificação da subvenção como relacionada ao preço:

- As subvenções sejam estabelecidas em razão do número de unidades transmitidas ou do volume dos serviços prestados;
- As subvenções sejam fixadas em momento anterior ao da realização das operações.

⁶⁵ As entidades titulares dos pedidos de financiamento para o desenvolvimento de ações de formação profissional subsidiadas pelo FSE estão abrangidas pela parte final do artigo 9.º, n.º 11 do CIVA. Assim, sendo a atividade qualificada de isenta, os subsídios a ela associados são assimilados a contraprestação de operação isenta, por isso sem direito à dedução. Esta situação justifica a consideração do IVA suportado como despesa elegível para o FSE, nos termos da Rectificação do Regulamento (CE) nº 1081/2006 da Comissão, publicado em JO L 166, em 28/06/2007. Interpretação contrária deve ser feita para as entidades titulares de pedidos de financiamento que tenham renunciado a essa isenção, nos termos do artigo 12.º do CIVA. [Consulta em 1 de outubro de 2016]. Disponível em: <http://www.poph.qren.pt/content.asp?startAt=2&categoryID=393&newsID=1152>.

Segundo os árbitros deste processo, esta é uma matéria que não pode ser dissociada do princípio da neutralidade que:

“[...] emerge do considerando 7 e do artigo 1.º da Diretiva IVA, no sentido de ser assegurado o tratamento fiscal equivalente a operações económicas idênticas, uma subvencionada e outra não subvencionada, e de atingir o objetivo de influenciar o mínimo possível as decisões dos agentes económicos,[...]”

Outro aspeto salientado neste acórdão prende-se com o seguinte: além de se verificar a origem do pagamento da contraprestação, é necessário aferir se os compradores dos bens ou da prestação de serviço beneficiaram da subvenção concedida ao beneficiário.

Os juízes árbitros chegaram à conclusão que estão reunidos os pressupostos desenvolvidos pela jurisprudência no Proc.º N.º C-184/00 (OPW). Consideram, que estas subvenções são concedidas no contexto de uma relação triangular, pois existe a autoridade que concede a subvenção, o sujeito que beneficia da subvenção, o requerente e, por último, o destinatário dos serviços, municípios que adquiriram os serviços de divulgação e promoção da sua região. Assim, o primeiro pressuposto plasmado no ponto 10 do referido acórdão está cumprido. Em relação ao cumprimento do segundo pressuposto é também, evidente para os juízes árbitros, que este reúne as condições para o preenchimento em virtude do fato de: se a requerente não realizar os referidos eventos, espetáculos e ações de divulgação, não terá direito a receber a referida subvenção. Também em relação ao cumprimento do terceiro pressuposto consideram os referidos juízes, reunidas as condições para o seu preenchimento, pois o preço dos serviços está determinado e consta no formulário da candidatura. Concluíram, por isso, que estavam reunidas as condições, para que as subvenções fossem incluídas no valor tributável e tributadas como previsto no artigo 16.º, n.º 5, alínea c), do CIVA. Ficou claro para os juízes árbitros que «não só as subvenção do FEDER permitiu à Requerente fornecer um serviço a um preço significativamente inferior ao que exigiria na sua ausência, como era condição dessa subvenção a realização dos serviços, [...]». Consideram, ainda, que a solução apresentada é a que melhor se acomoda ao princípio da neutralidade, para que o tratamento proporcionado seja igual para situações idênticas. Reconhecem ainda a complexidade da qualificação destas verbas como subvenções a incluir no valor tributável e apontam no referido acórdão o seguinte:

“A inclusão das subvenções no valor tributável do IVA, depende da qualificação destas como directamente conexas com o preço das operações e é expressamente reconhecida pela doutrina e pelo próprio TJ como uma matéria complexa, criadora de incerteza e penumbra na respectiva aplicação, seja por parte da Autoridade Tributária, seja pelos sujeitos passivos.”

Em consequência desta complexidade, não ficou provado que o comportamento do sujeito passivo seja resultado de uma conduta censurável, a título de dolo ou negligência, e assume que a Requerente agiu de boa-fé, sendo por isso anuláveis as liquidações de juros compensatórios referentes aos anos de 2008 e 2009.

Consideramos que os casos apresentados no CAAD, permitem concluir que esta matéria é complexa e gera divergências. Para que seja dado um correto tratamento a esta matéria é imperioso atender à jurisprudência do TJUE, onde se destacam as principais notas:

- A necessidade de existir um consumo para que a subvenção seja considerada como relacionado com o preço da operação;
- O cumprimento dos pressupostos definidos no Proc.º N.º C-184/00 (OPW).

Em nossa opinião a interpretação do CAAD nos processos apresentados parece-nos consistente com o objetivo da persecução do mercado comum sem que se “ofenda” o princípio da neutralidade, já que efetivamente se as subvenções não ficassem sujeitas a tributação iriam provocar casos de distorções na concorrência, pois iria ser dada a possibilidade a estas entidades de praticarem preços mais baixos que a potencial concorrência que não teve acesso a essas subvenções. Outro efeito negativo que provocaria a falta de tributação destas subvenções, sendo que estamos na presença de sujeitos passivos com direito integral à dedução, seria a falta de tributação da contraprestação recebida em forma de subvenção. O que iria provocar um menor volume de imposto liquidado, pois a parte recebida sob a forma de subvenção não estaria sujeita a qualquer imposto sobre o valor acrescentado.

Ainda em relação a este tipo de subvenções, defendemos que o disposto no CIVA é mais objetivo que o previsto na Diretiva IVA, que não atribuí critérios para a determinação das subvenções relacionadas com o preço das operações. De fato foi o TJUE que desenvolveu os critérios a aplicar a estas situações garantindo que através da análise da jurisprudência o tratamento das subvenções diretamente relacionadas com o preço das operações tenha um tratamento mais harmonizado.

Os problemas relacionados com as subvenções para efeitos de IVA não terminam nas subvenções diretamente conexas com o preço de cada operação. Como vimos sendo este um problema complexo tem sido possível a sua superação.

A falta de harmonização não se cinge a este tipo de subvenções. Como anteriormente já referimos, quando um sujeito passivo recebe uma subvenção não tributada esta pode ter consequências no seu direito de dedução. No ponto seguinte iremos analisar em que

circunstancias é que as subvenções não tributadas vão afetar este elemento essencial do mecanismo do IVA.

4.3.2. SUBVENÇÕES NÃO TRIBUTADAS E SUAS IMPLICAÇÕES NO DIREITO À DEDUÇÃO

Como já anteriormente referimos, só existem duas referências na Diretiva IVA no que às subvenções diz respeito. As previstas no artigo 73.º, subvenções relacionadas com o preço das operações, e as situações previstas no artigo 174.º, 2.º parágrafo⁶⁶, onde se dispõe que: «Os Estados-membros podem incluir no denominador o montante das subvenções que não sejam as directamente ligadas ao preço das entregas de bens ou das prestações de serviço referidas no artigo 73.º.».

O legislador europeu entendeu dar a possibilidade ao legislador nacional de optar ou não, pela inclusão deste tipo de subvenções no denominador da fração para o cálculo do *pro rata* de dedução. Apesar de o direito à dedução ser uma matéria que pelas suas implicações no cálculo do imposto, deve ser aplicada de modo semelhante em todos os Estados-membros. Considerou o legislador como oportuno, dar a possibilidade aos Estados-membros para criarem um mecanismo que evitasse que um organismo subvencionado, que não efetuasse na sua atividade operações tributáveis criasse uma atividade simbólica, que possibilitasse obter reembolsos de IVA. Assim, foi criado pela introdução desta disposição a faculdade de os Estados-membros incluírem ou não, as subvenções não conexas com o preço no denominador da fração do *pro rata*. Ficou então a “porta aberta” para que cada Estado-membro aplicasse, ou não, esta possibilidade. Com esta possibilidade e fruto de falta de novas indicações, começaram as divergências entre os Estados-membros. Compaired refere a este respeito (2006: 144) «El artículo 19 daba lugar, pues, a interpretaciones bien diferentes de hasta dónde podía alcanzar.».

A possibilidade de opção pela inclusão ou não destas verbas no denominador do *pro rata* cria constrangimentos à neutralidade do imposto. Não basta que não se aplique a todo o universo de Estados-membros como ainda, para agravar, a sua adoção pode assumir formas diferentes dentro dos Estados-membros que optaram pela sua aplicação. A título

⁶⁶ O previsto na Diretiva IVA é em tudo semelhante ao previsto na Sexta Diretiva. Aquando da aprovação da Sexta Diretiva, ficou previsto no artigo 19.º, n.º 1.

O *pro rata* de dedução, previsto no n.º 5, primeiro parágrafo, do artigo 17.º, resultará de uma fracção que inclui: [...] no denominador, o montante total do volume de negócios anual, líquido do imposto sobre o valor acrescentado, relativo às operações incluídas no numerador e às operações que não conferem direito à dedução. Os Estados-membros podem incluir, igualmente, no denominador o montante das subvenções que não sejam as referidas em A, 1, a), do artigo 11.º.

de exemplo o Reino de Espanha criou um quadro legislativo muito abrangente para as subvenções, aplicando as regras do *pro rata* a todos os sujeitos passivos que recebessem subvenções não tributadas. Garcia (2006: 70) indica que: «afectaba a cualquier empresario o profesional que realizara actividades económicas consistentes, tanto en operaciones que generasen derecho a la deducción como en operaciones que no generasen dicho derecho.». Na prática as subvenções recebidas ou estariam sujeitas a inclusão no valor tributável, ou seriam incluídas no denominador da fração para o cálculo da percentagem de dedução originando uma diminuição na percentagem de dedução. Segundo o autor Compaired, esta regra foi aplicada por Espanha de um modo muito amplo, o que deu origem a que a Comissão instaurasse um processo contra o Reino de Espanha.

Realçamos que, quando incluímos verbas no denominador da fração que serve para atribuir a percentagem que determinado sujeito passivo vai aplicar ao IVA suportado e deste modo apurar o IVA dedutível, estamos a limitar o direito à dedução. Logo, a inclusão ou não de subvenções não relacionadas com o preço das operações no denominador da fração, vai determinar até que ponto o recebimento destas verbas pode ou não limitar esse direito.

O tratamento previsto na Diretiva IVA para as subvenções não tributáveis foi transposto para a legislação portuguesa através do artigo 23.º, n.º 4, do CIVA, que determina:

“A percentagem de dedução referida na alínea b) do n.º 1 resulta de uma fracção que comporta, no numerador [...] e, no denominador, o montante anual, imposto excluído, de todas as operações efectuadas pelo sujeito passivo decorrentes do exercício de uma actividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2, bem como as subvenções não tributadas que não sejam subsídios ao equipamento.”

Assim, considerando o previsto no artigo anterior é evidente que subvenções ao equipamento não vão condicionar a capacidade de dedução do IVA dos sujeitos passivos.

Atualmente é pacífico que a limitação provocada no direito à dedução, pela inclusão destas subvenções no denominador da fração do cálculo do *pro rata*, só vai ter consequências nos sujeitos passivos mistos. Contudo, nem sempre assim foi.

Como referimos, o alcance desta norma não foi acolhida do mesmo modo por todos os Estados-membros. Existem dois casos emblemáticos nesta matéria: O processo que a Comissão interpôs contra o Reino de Espanha (C-204/03) e o processo contra a República Francesa (C-243/03).

No Proc.^o C-204/03, o que estava em causa era a extensão do previsto no artigo 19.^o da Sexta Diretiva, aos sujeitos passivos com direito à dedução integral.

A legislação espanhola continha na Lei N.^o 37/1992 as regras de aplicação do *pro rata*. Segundo essas regras, o *pro rata* deveria aplicar-se a sujeitos passivos que efetuassem simultaneamente operações que concedessem o direito à dedução e outras operações que não concedessem tal possibilidade e sujeitos passivos que recebessem subvenções que não façam parte da matéria coletável, desde que servissem para financiar atividades comerciais ou profissionais do sujeito passivo. A legislação espanhola previa ainda que, em relação às subvenções de capital, estas deveriam ser incluídas no denominador da fração, mas com a possibilidade dessa imputação ser feita na razão de 1/5, no exercício do seu recebimento e nos 4 exercícios seguintes. A legislação espanhola continha duas regras. Uma regra geral, que reduzia de um modo geral o direito à dedução pelo recebimento destas subvenções independentemente de ser um sujeito passivo misto ou integral e uma regra especial, que afetava as subvenções destinadas a financiar determinados tipos de bens ou serviços adquiridos. Esta regra reduzia exclusivamente o montante da dedução do IVA suportado na exata medida em que a subvenção tivesse contribuído para o seu financiamento.

A Comissão alegou perante o TJUE que estas normas não respeitavam os fins da Sexta Diretiva, nomeadamente, quando foi alargado de modo ilegal a limitação do direito à dedução previsto no artigo 17.^o, n.^o 5, conjugado com o artigo 19.^o. Isto porque, segundo a Comissão, o cálculo do *pro rata*, deve afetar exclusivamente os sujeitos passivos mistos e não os sujeitos passivos integrais. Alegou ainda a Comissão, que a norma especial constante na legislação espanhola introduziu um mecanismo de dedução não previsto na Sexta Diretiva.

O Reino de Espanha discordou desta interpretação da Comissão, pois alegou que esta não tinha em conta os objetivos da Sexta Diretiva, em especial no que ao princípio da neutralidade diz respeito. O Governo espanhol defendeu, que é com o objetivo de ser restabelecido o equilíbrio em matéria de concorrência de modo a ser respeitado o princípio da neutralidade, que interpreta e aplica a lei criticada pela Comissão. Socorreu-se do exemplo de um transportador que recebe uma subvenção para a aquisição de um veículo. O fato de receber uma subvenção vai provocar que a sua prestação seja menor. Considera o Governo que, ao deduzir integralmente o IVA suportado com a aquisição deste veículo, sem qualquer limite na parte subvencionada, vai originar uma vantagem sobre os transportadores não subvencionados.

Em relação à regra especial, o Governo espanhol defendeu-se alegando que a regra só contempla a dedução do IVA que incidiu sobre as operações subvencionadas, não tendo qualquer consequência na dedução do imposto relativo a outras operações.

O Advogado-Geral Poiares Maduro, nas suas conclusões, rebateu os argumentos do Reino de Espanha. Considera que, ao contrário do defendido por Espanha, o artigo 19.º da Sexta Diretiva não pode ser “objecto de uma aplicação autónoma”. Alerta no ponto 12 das conclusões que, «nos termos do artigo 19.º, n.º 1, da Sexta Diretiva, que o *pro rata* de dedução se aplica nas condições previstas no seu artigo 17.º, n.º 5, primeiro parágrafo.». Assim, não é possível aplicar o artigo 19.º, sem considerar o previsto no artigo 17.º, n.º 5 da Sexta Diretiva. Este artigo prevê de modo claro que o método se deve aplicar só aos sujeitos passivos que utilizem simultaneamente bens e serviços em operações que concedam direito à dedução nos termos dos n.ºs 2 e 3 e operações que não concedam esse direito à dedução. O Advogado-Geral realça também que é claro, que só são autorizadas exceções no direito à dedução, nas situações expressamente previstas na Diretiva, ou seja, não pode o Reino de Espanha criar restrições no direito à dedução, que não estejam previstas na Diretiva. O direito à dedução é uma matéria que tem de ser aplicada de modo uniforme em todos os Estados-membros. Rebate também o argumento de que este preceito respeita o princípio de neutralidade de modo mais efetivo do que a interpretação da Comissão. Alega que, sendo esta uma faculdade concedida aos Estado-membros, o Reino de Espanha pode não a aplicar e, deste modo, evitar as consequências negativas que alega ter encontrado. O Advogado-Geral não tem dúvidas, que este mecanismo foi criado para evitar que organismos subvencionados que não realizam operações tributáveis, possam criar atividades tributáveis simbólicas e assim recuperar IVA indevidamente. Assim, sendo este o objetivo, esta faculdade não pode ser transformada numa regra de aplicação geral. Sobre a questão relacionada com a regra especial que cria um limite na dedução de certos bens e serviços quando financiados por subvenções, o Advogado-Geral, considerou, em linha com o atrás explicado, que não consta na Sexta Diretiva nenhuma norma que possibilite ao Reino de Espanha criar uma regra com este teor, sendo assim, é uma regra incompatível com a Sexta Diretiva.

O TJUE seguiu as conclusões do Advogado-Geral Poiares Maduro, e considerou, que tem sido sublinhado pelo TJUE que qualquer limitação no direito à dedução do IVA tem impactos na carga fiscal devendo ser aplicada de modo semelhante por todos os Estados –membros, sendo que as derrogações só vão ser permitidas no caso de estarem previstas. Nesse sentido aponta diversa jurisprudência do Tribunal⁶⁷. Concluí que, ao

⁶⁷ Ver o Proc.º 50/87 (Comissão /França), de 21 de setembro de 1988, Proc.º C-62/93 (BP Soupergaz), de 6 de julho de 1995 e Proc.º C-409/99 (Metropol e Stadler), de 8 de janeiro de 2002.

introduzir uma limitação no direito à dedução, como a prevista na regra geral na Lei N.º 37/1992, que alarga aos sujeitos passivos integrais a aplicação do mecanismo do *pro rata*, o Reino de Espanha está a introduzir uma restrição que não está prevista na Sexta Diretiva. Assim, o previsto no artigo 19.º conjugado com o artigo 17.º, n.º 5 da Sexta Diretiva, implica que só as subvenções não tributadas recebidas exclusivamente por sujeitos passivos mistos possam ser consideradas para o cálculo do *pro rata*. O Tribunal rejeita a argumentação espanhola que acreditava que a sua legislação garantia um melhor equilíbrio em matéria de concorrência e uma melhor aplicação do princípio da neutralidade. O Tribunal lembra que os Estados-membros são obrigados a aplicar a Diretiva, mesmo que considerem que esta tem pontos a melhorar. Esta interpretação encontra bases em jurisprudência do próprio tribunal⁶⁸. Assim, o Tribunal de Justiça decidiu:

“Ao estabelecer um *pro rata* de dedução do imposto sobre o valor acrescentado suportado pelos sujeitos passivos que apenas efectuem operações tributáveis e ao instituir uma regra especial que limita a dedutibilidade do IVA que incide sobre a compra de bens ou serviços financiados por subvenções, o Reino de Espanha não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do direito comunitário e, designadamente, dos artigos 17.º, n.os 2 e 5, e 19.º da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios —sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, conforme alterada pela Diretiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de Abril de 1995.”

No Proc.º C-243/03, que opõe a Comissão e a República Francesa, o que está em causa é uma norma especial que visa limitar o direito à dedução do IVA na compra de bens de equipamento financiados através de subvenções. No caso francês só pode ser deduzido a totalidade do imposto dos bens financiados por uma subvenção, se houver uma repercussão das amortizações dos bens nos preços das suas operações. Sem a repercussão das amortizações, o IVA referente a estes mesmos bens não pode ser deduzido, na parte correspondente à subvenção ao equipamento recebida.

A Comissão acusou o Governo francês de através da inserção dos pontos 150 e 151 da instrução de 8 de dezembro de 1994, ter introduzido uma limitação ao direito à dedução, que não está prevista na Sexta Diretiva e em nenhuma outra. A Comissão argumentou que não há nenhuma disposição que permita ao Estado-membro criar mecanismos de limitação do direito à dedução com a justificação na origem dos fundos utilizados na aquisição de determinados bens, nem no modo de cálculo do preço das operações

⁶⁸ Proc.º C-338/98 (Comissão/Países Baixos), de 8 de novembro de 2001.

tributáveis efetuadas pelo sujeito passivo em causa. Saliou ainda que, exceto nos casos previstos no artigo 11.º - A e artigo 19.º da Sexta Diretiva, não existe nenhum mecanismo que permita a consideração das subvenções para o cálculo do IVA liquidado dos sujeitos passivos. Fundamentou a argumentação com várias jurisprudências do TJUE, que tem deixado claro que as limitações no direito à dedução só são admitidas nos casos expressamente previstos na Sexta Diretiva⁶⁹.

O Governo francês, por sua vez, alegou, que a sua legislação, nomeadamente a referente às subvenções de equipamento, resulta da aplicação das condições gerais do direito à dedução previstas na Primeira Diretiva, no artigo 2.º, segundo parágrafo, organizada pelo disposto no artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Diretiva. A interpretação do Governo francês é que da conjugação destes artigos

“[...] o direito à dedução é exercido quando um bem é utilizado para realização de actividades que conferem direito à dedução e quando o preço das operações efectuadas a jusante sujeitas a IVA integra o custo desse bem, que o mesmo seja financiado por uma subvenção de equipamento ou por qualquer outro recurso do sujeito passivo.”

Considerou ainda que, ao incluir no denominador do *pro rata* as subvenções de equipamento, vai implicar uma limitação no direito à dedução em todas as despesas suportadas pelo sujeito passivo. Além do mais, esta possibilidade de inclusão no denominador só vai afetar os sujeitos passivos mistos, o que pode gerar em sua opinião distorções de concorrência entre sujeitos passivos mistos e sujeitos passivos integrais. Por último, considera o Governo francês que a norma instituída da repercussão do custo das despesas suportadas pelo sujeito passivo, preço das operações sujeitas a IVA, evita que os sujeitos passivos que beneficiam de uma subvenção contornem abusivamente e em seu proveito o mecanismo de dedução. Segundo o governo francês este mecanismo pode ser usado de forma que, quando estiverem em causa bens de investimento que são financiados por subvenções de equipamento, pode ser utilizado de forma a que o IVA dedutível a montante seja superior ao IVA cobrado a jusante.

O Advogado-Geral Poiares Maduro, nas suas conclusões sobre o processo, considerou que a regra francesa provocava uma condição prévia no direito à dedução do IVA respeitante à compra de bens de equipamento quando financiados por subvenções. Esta prática não está prevista na Sexta Diretiva. Para o Advogado-Geral a proveniência dos fundos para a aquisição de bens ou a maneira como é calculado o preço nas operações a jusante do sujeito passivo é totalmente estranho ao sistema harmonizado do IVA, sendo,

⁶⁹ Acórdão já referidos na nota de rodapé n.º 63. Ver Proc.º C-62/93 e Proc.º C-409/99.

portanto, uma norma incompatível com a Sexta Diretiva. Acrescenta, ainda, no ponto 18 das conclusões, que o «legislador francês introduziu uma limitação diferente que opera antes mesmo de qualquer aplicação do *pro rata* e independentemente deste, e que tem como consequência a redução do montante dedutível.». Aponta, também, que não é competência das autoridades nacionais rever as disposições de um texto legal claro. Mesmo que o Estado-membro considere que a norma em causa possa ser melhorada, não tem competência por si para o fazer. Resulta de vária jurisprudência do TJUE que as limitações ao direito à dedução sejam objeto de uma interpretação estrita⁷⁰. Concluí, então, que a República Francesa, ao introduzir limitações ao direito à dedução no imposto sobre o valor acrescentado na compra de bens de equipamento financiados através de subvenções, não cumpre as obrigações a que está sujeita pelas disposições do direito comunitário, designadamente nos artigos 17.º e 19.º da Sexta Diretiva.

O TJUE em relação a esta questão seguiu as conclusões apresentadas pelo Advogado-Geral Póiares Maduro. Começa por referir no ponto 28 do Acórdão que: «só são permitidas derrogações nos casos expressamente previstos pela Sexta Diretiva [...]». Refere que segundo o artigo 17.º, n.º 1 da Sexta Diretiva o direito à dedução se constituiu no momento em que o imposto dedutível se torna exigível. Refere, também que, segundo o n.º 2 do mesmo artigo, o sujeito passivo é autorizado a deduzir o imposto, desde que os bens e serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributáveis. Constatou que tal como referiu a Comissão, a Sexta Diretiva não prevê, exceto nas situações elencadas no artigo 11.º - A, n.º 1 e artigo 17.º, n.º 5, em conjugação com o artigo 19.º, da Sexta Diretiva, que as subvenções sejam consideradas no cálculo do IVA. Verifica que a legislação francesa faz depender o direito à dedução do modo de financiamento das operações. Se for financiado por uma subvenção, impõe a condição de repercutir no preço das operações efetuadas pelo sujeito passivo. Caso contrário, há uma limitação no direito à dedução. Limitação que não está prevista na Sexta Diretiva, logo não pode ser permitida. Lembrou que, tal como o Advogado-Geral defendeu, os Estados-membros são obrigados a aplicar as disposições da Sexta Diretiva mesmo que considerem que existem disposições que poderiam ser melhoradas para permitir um maior respeito pelos objetivos que lhe são intrínsecos. Assim, considerou que a República Francesa ao instituir uma regra especial que permite limitar o direito à dedução do IVA nos equipamentos financiados por subvenções, não estava a cumprir com as obrigações a que está

⁷⁰ Ver as Conclusões Gerais do Advogado-Geral J. B. Jacobs, relativas ao Proc.º C-97/90 (Lennartz), que refere no ponto 79 das referidas conclusões da necessidade de ser feita uma interpretação estrita das derrogações do princípio geral do direito à dedução.

incumbida por força do direito comunitário, designadamente nos artigos 17.º e 19.º da Sexta Diretiva.

Após estes dois Acórdãos ficou claro que não era permitido aos Estados-membros criarem, através de legislação nacional, regras que provocassem um limite à dedução do imposto sobre o valor acrescentado. Mais uma vez, o TJUE clarificou que só são aceites exceções no direito à dedução expressamente previstas nas Diretivas Europeias.

O caso das subvenções não tributadas pode não ter qualquer impacto em termos deste imposto ou podem vir a provocar uma limitação no direito à dedução de determinados sujeitos passivos. Ficou assente que essa limitação, a acontecer, só pode afetar os sujeitos passivos mistos, não podendo os sujeitos passivos integrais ver o seu direito à dedução afetado pelo recebimento de subvenções. Em relação aos sujeitos passivos mistos é importante também realçar que o recebimento das subvenções vai ter efeitos diferentes em função do método de cálculo do IVA dedutível. Como vimos, existe a possibilidade de utilizar o método de afetação real e o método do *pro rata* de dedução para cálculo do IVA dedutível. No caso de o sujeito passivo utilizar o método de afetação real e receba uma subvenção para um dos setores, as regras a aplicar são, segundo Laires, (2012: 469) as que resultam dos princípios gerais em matéria de direito à dedução.

Na situação de o sujeito passivo aplicar o método do *pro rata* de dedução, é necessário verificar, se as subvenções recebidas estão relacionadas com as operações que conferem direito à dedução ou não. No caso, de as subvenções se relacionarem com as operações que conferem direito à dedução, devem ser incluídas segundo Laires (2012: 462), no numerador e denominador da fração do *pro rata*. Nesta situação podemos concluir que o recebimento da subvenção não vai causar constrangimento ao direito à dedução do sujeito passivo, porque o valor considerado no numerador vai ser anulado pelo valor considerado no denominador. Já na situação das subvenções estarem relacionadas ao preço das operações que não conferem direito à dedução, devem ser incluídas, segundo o autor acima referido «[...]apenas no denominador da fração destinada ao cálculo da percentagem de dedução.». Neste caso, já o direito à dedução vai ser influenciado por estas subvenções.

Após o Acórdão que opôs a Comissão ao Reino de Espanha, Proc.º C-204/03, os Estados-membros tiveram que adaptar as interpretações que faziam da Diretiva para que a sua legislação ficasse conforme o Direito Europeu. Em Espanha, o legislador optou por não considerar o recebimento de subvenções no cálculo do *pro rata* dos sujeitos passivos

mistos, eliminando assim, qualquer distorção de concorrência e garantindo um maior respeito pelo princípio da neutralidade.

O TJUE não nega que a regra prevista possa gerar situações de distorção entre sujeitos passivos e subseqüentemente gerar problemas no princípio da neutralidade. O que este Tribunal afirma é a falta de competência das autoridades nacionais em alterarem as disposições constantes das Diretivas Europeias. Essas alterações, mesmo que levem a uma melhor aplicação dos princípios europeus, não são permitidas a não ser nos casos previstos na própria Diretiva. No caso concreto dos subsídios não relacionados com o preço, até defende que não sendo uma norma de aplicação obrigatória, o Estado-membro só a aplica se quiser, podendo não a aplicar e assim eliminar as distorções detetadas.

Em Portugal, a legislação sofreu alterações de modo a que ficasse conforme à Sexta Diretiva. O previsto no artigo 16.º, n.º 7, do CIVA, que dava a possibilidade de tributar as subvenções que não eram tributáveis, foi revogada. Passaram então a estar contempladas só as seguintes situações:

- A tributação das subvenções cuja tributação era obrigatória;
- A consideração das subvenções não tributadas na capacidade de dedução dos sujeitos passivos.

Em relação a esta última situação veio a Direção Geral dos Impostos (DGI), atual AT, emitir o Ofício Circulado N.º 30103, de 23/04/2008, onde clarifica que:

“As alterações ao artigo 23.º do CIVA introduzem elementos novos, essenciais para a determinação do quantum do imposto a deduzir, dos quais se destaca a referência expressa de que as suas regras se aplicam exclusivamente às situações em que os sujeitos passivos pretendem exercer o direito à dedução do imposto suportado na aquisição de bens e serviços de utilização mista.”

Como podemos verificar, a situação encontrada pelo legislador português diferiu da solução encontrada pelo legislador espanhol, que preferiu não considerar a opção prevista na Diretiva para as subvenções não tributáveis. Em Portugal o legislador optou por continuar a considerar estas verbas como elemento que pode ter implicações no direito à dedução. Contudo, alterou a legislação de modo a clarificar que esta só diz respeito às subvenções recebidas por sujeitos passivos que pretendem exercer o direito à dedução do imposto suportado na aquisição de bens e serviços de utilização mista. Assume então relevância para esta matéria os métodos de afetação previstos no artigo 23.º do CIVA. Assim podemos encontrar limitações no direito à dedução de sujeitos passivos mistos que aplicando o método do *pro rata* de dedução recebam subvenções

que relacionadas com o preço das operações que não conferem o direito à dedução e recebam subvenções não tributadas.

No próximo ponto iremos fazer uma breve abordagem às subvenções atribuídas pelo Estado a entidades terceiras através de contratos administrativos, devido às dúvidas que esta questão gera e porque o caso que iremos apresentar resulta de um litígio entre a AT e um concessionário que exerce a sua atividade no setor do jogo.

4.4. TRANSFERÊNCIA DE VERBAS AO ABRIGO DE CONTRATOS ADMINISTRATIVOS

O Estado, ciente das suas limitações operacionais, tem realizado com entidades terceiras contratos que visam promover o desenvolvimento de setores considerados de interesse público, nomeadamente, contratos de concessão de serviços públicos ou contratos-programa.

Estes tipo de contratos tem certas particularidades que os afastam dos contratos previstos no artigo 405.º do Código Civil que, no seu n.º 1, estipula que: «[d]entro dos limites da lei, as partes têm a faculdade de fixar livremente o conteúdo dos contratos, celebrar contratos diferentes dos previstos neste código ou incluir nestes as cláusulas que lhes aprouver.». Neste tipo de contratos é reconhecido que o Estado goza de uma capacidade de impor à outra parte condições e desvincular-se do contrato caso o interesse público não esteja garantido. Oliveira e Dias (2006) consideram que é entendido que a reserva do interesse público prevalece sobre o contrato. Assim, o regime substantivo dos contratos administrativos tem como característica a posição de supremacia jurídica da entidade pública em relação ao cocontratante. Logo, consideramos que as entidades que celebram este tipo de contratos não se encontram numa posição de independência face ao Estado. Para efeitos de IVA vamos constatar o seguinte: vamos estar perante uma entidade pública que promove o interesse público mas que através de um contrato administrativo vai trazer para o domínio do interesse público uma entidade privada que irá receber contraprestações pelo exercício da sua atividade. Ora, estas contraprestações geram muita confusão ao nível da tributação em IVA.

Um dos aspetos que já analisamos anteriormente prende-se com a necessidade de existir umnexo direto entre a prestação de serviço e a contraprestação recebida. É através da avaliação desse nexodireto entra as transferências do Estado e o serviço prestado pelo cocontratante, que é possível aferir se estamos dentro do âmbito de uma contraprestação por um serviço prestado ou dentro do âmbito de uma subvenção. Palma

(2010: 593) refere que: «[o] pagamento de um subsídio pressupõe, regra geral, a ausência de um nexó sinalagmático, a inexistência de uma natureza onerosa.». Torna-se então importante verificar se as transferências resultam do estipulado nos contratos ou se resultam de outros protocolos independentes.

Outra questão pertinente nas verbas transferidas pelo Estado a concessionários, é que estas verbas podem assumir um caráter compensatório e não a uma subvenção à exploração. Nóvoa (2000: 15) aponta que é o caso das verbas que têm «la finalidad de compensar las eventuales rupturas del equilibrio económico-financiero de la concesión que no sean imputables al concesionario.». Este é um aspeto consideravelmente importante para a questão das verbas recebidas por concessionários. É necessário perceber se estas resultam de uma compensação atribuída ao concessionário para os compensar de obrigações inerentes ao contrato. Se assim for não estaremos perante uma subvenção mas sim perante uma compensação.

No capítulo seguinte iremos apresentar um processo que envolveu um sujeito passivo que desenvolve a sua atividade no setor do jogo e a AT. A questão neste processo relaciona-se com uma subvenção não tributada. Com a apresentação deste caso procuramos evidenciar o que para nós é um dos maiores problemas no tratamento das subvenções em IVA: as dificuldades resultantes da não existência de um conceito de subvenção. Por outro lado, fica evidenciado que a interpretação que a AT fazia das normas do cálculo do *pro rata* de dedução quando este cálculo era influenciado pelas subvenções, não se adequava à interpretação do TJUE.

5. APRESENTAÇÃO DO CASO

Neste capítulo iremos apresentar um caso com origem na interpretação divergente que a Administração Fiscal e a impugnante, Varzim Sol SA, têm em relação às deduções permitidas pelo Decreto - Lei N.º 275/2001, de 17 de outubro. Estas deduções visam estimular as concessionárias da atividade de jogo para o investimento nas áreas culturais e de animação para promover o turismo local e regional, desde que sejam cumpridas determinadas condições cumulativas.

A impugnante entende que estas deduções não deveriam ser classificadas como subvenções, por outro lado, a Autoridade Tributária defende que a classificação destas verbas deve ser a de subvenção. Defende ainda que, sendo uma subvenção, esta não será uma subvenção tributada o que terá influência no imposto a deduzir deste sujeito passivo, por este ser um sujeito passivo que desenvolve atividades mistas.

A atividade económica em causa tem algumas particularidades, porque o sujeito passivo desenvolve a sua atividade no setor do jogo que, segundo o disposto no artigo 9.º do Decreto – Lei N.º 422/89, reserva ao Estado o direito de exploração dos jogos de fortuna ou azar. Apesar de ser uma área reservada ao Estado, pode este atribuí-la a privados desde que proceda à sua concessão. Depois de atribuída a concessão são estabelecidos contratos administrativos onde constam as disposições e imposições legais a que as partes estão sujeitas.

O processo apresentado, Proc.º 0514/10 do Supremo Tribunal Administrativo (STA), resultou de um recurso para este Tribunal, da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que tinha julgado improcedente a impugnação judicial apresentada pela impugnante.

Esta impugnação judicial teve origem na liquidação adicional de IVA e de juros compensatórios referentes aos exercícios de 2002, 2003 e 2004.

O STA decidiu proceder à suspensão da instância, e aguardar pela decisão do TJUE. O STA decidiu formular ao TJUE um reenvio prejudicial⁷¹ ao abrigo do disposto no artigo

⁷¹ O reenvio prejudicial é um processo exercido perante o Tribunal de Justiça da União Europeia que permite a uma jurisdição nacional interrogar o Tribunal de Justiça sobre a interpretação ou a validade do Direito Europeu. Este ato permite garantir a segurança jurídica através de uma aplicação uniforme do Direito da União Europeia. O reenvio prejudicial não é um recurso judicial contra um ato europeu ou nacional, consiste antes numa pergunta relativa à aplicação do Direito Europeu. Embora possa ser solicitada por uma das partes, é a jurisdição nacional que toma a decisão de enviar para o Tribunal de Justiça. [Consulta em 15 de outubro de 2016]. Disponível em:

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=URISERV:l14552&from=PT>.

234.º do TR, para desde modo garantir uma aplicação Uniforme do Direito Europeu porque a matéria a analisar estava relacionada com a interpretação dos artigos 17.º, n.º 2 e n.º 5 e artigo 19.º da Sexta Diretiva. Este reenvio prejudicial deu origem ao Proc.º C-25/11.

A análise deste processo pode dividir-se em duas partes. Na primeira parte iremos abordar a classificação jurídica ou tributária das deduções permitidas e que estão na origem do processo. Na segunda parte iremos abordar o tratamento em IVA que deve ser dado às subvenções não tributadas.

De seguida iremos fazer uma breve caracterização da atividade da impugnante.

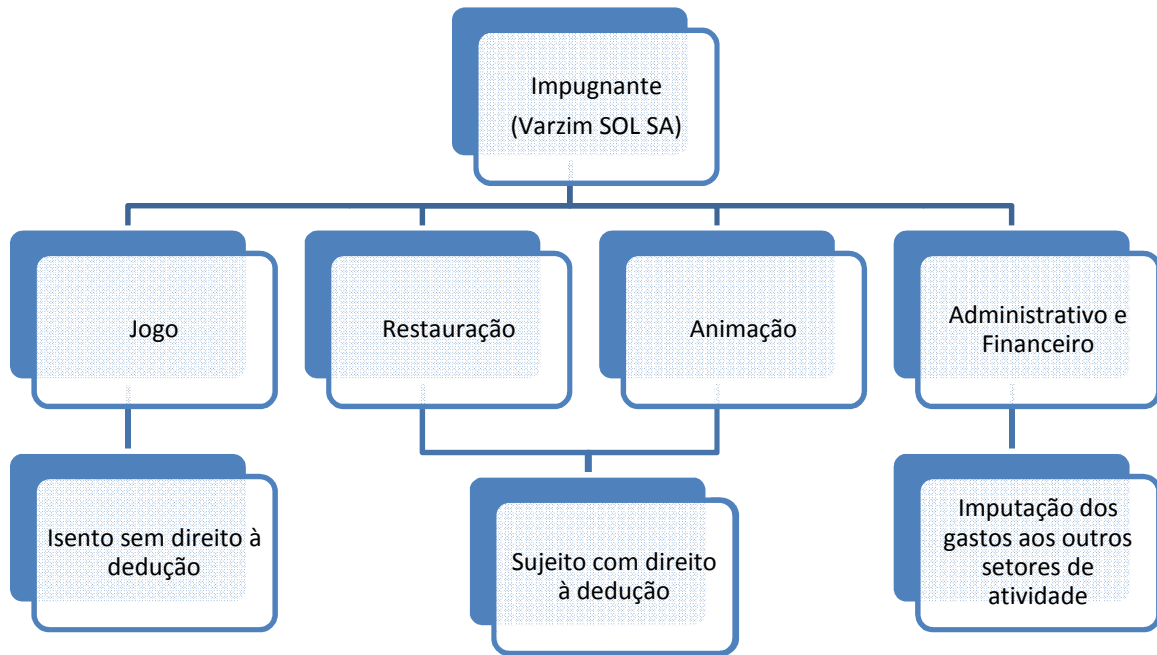
5.1. CARATERIZAÇÃO DA ATIVIDADE

A impugnante explora um casino com base num contrato de concessão da exploração de jogos de fortuna ou azar⁷² na Póvoa do Varzim. Os contratos de concessão obrigam que as entidades que beneficiam da concessão realizem determinadas atividades de animação artística e cultural e a colaborar na promoção da zona onde está situado o casino. Estas atividades acessórias têm um carácter vinculativo para a impugnante.

As atividades desenvolvidas pela impugnante, (Varzim Sol SA), abrangem: o setor do jogo, isento de IVA, o setor da restauração, atividade sujeita e não isenta, o setor da animação, atividade sujeita e não isenta para efeitos de IVA e o setor administrativo e financeiro. Este último setor não gera operações tributáveis, sendo a dedução do imposto suportado parcial. Nos setores onde a atividade é sujeita e não isenta o método aplicado para cálculo do IVA pago é o método de afetação real, em conformidade com o artigo 23.º, n.º 2, do CIVA.

De seguida iremos apresentar um diagrama representativo das várias atividades da impugnante e suas consequências no direito à dedução.

⁷² Os contratos de concessão do jogo são uma forma de contratos administrativos que apresentam características próprias por se entender que o interesse público deve ser sobreposto ao contrato. Assim, neste tipo de contratos existe uma supremacia jurídica da entidade pública sobre o cocontratante. Oliveira e Dias (2016: 271) indicam que: «[n]os contratos de subordinação, (...) a Administração manda, ordena, dirige, fiscaliza e pune, devendo o particular obedecer. É o que acontece nos contratos de concessão de serviço público ou nos de empreitada de obras públicas.».



Fonte: Acórdão do STA Proc.º N.º 0514/10

Figura 5.1. – Organograma das atividades da impugnante

Outra das condições impostas pelo contrato de concessão relaciona-se com as contrapartidas. Resulta do contrato de concessão que a Varzim Sol tem de entregar uma contrapartida inicial, mas também uma contrapartida anual em função das receitas realizadas no setor do jogo. Assim, a impugnante assumiu a obrigação de, através do contrato de concessão da exploração de jogos que celebrou com o governo a 14/12/2001, prestar a favor do Estado as garantias definidas na cláusula 4.º desse contrato que podemos resumir às seguintes:

- ✓ Uma prestação inicial;
- ✓ Uma prestação anual que consistia em 50% das receitas brutas do jogo.

Estava contudo prevista no contrato de concessão a possibilidade de deduzir às contrapartidas anuais o seguinte:

- ✓ 1% das receitas brutas dos jogos, desde que tivesse suportado encargos com programas de animação de nível artístico, manifestações turísticas, culturais e desportivas com valor igual ou superior a três por cento (3%) das receitas brutas dos jogos;
- ✓ 50% dos encargos com os programas de animação de nível artístico, manifestações turísticas, culturais e desportivas que, somados com os custos líquidos com a animação, a restauração, a publicidade e o marketing, excedessem o montante 3% das receitas brutas dos jogos, sendo que esta dedução suplementar, apenas, ocorresse caso se

verificasse um acréscimo mínimo anual de 25% das receitas brutas dos jogos relativamente ao ano anterior, não contemplando, no entanto, acréscimos dessas receitas superiores a 25%, nem podendo exceder o valor correspondente a 3% das receitas brutas de jogo.

O processo apresentado vai incidir sobre estas duas parcelas que a impugnante pode deduzir à sua contrapartida anual. Por um lado, vai estar em discussão se estas verbas podem estar dentro do âmbito do conceito de subvenção para efeitos de IVA. Por outro lado, vai ser colocada a hipótese de, sendo estas parcelas subvenções, se analisar qual o seu papel no limite ao direito à dedução desta entidade.

Depois de caracterizada a atividade da impugnante vamos apresentar de modo breve o enquadramento do jogo em Portugal, visto ser um setor económico com algumas especificidades. Como já referido, este sujeito passivo desenvolve a sua atividade neste setor específico estando as suas operações condicionadas pelas exigências previstas no contrato de concessão.

5.2. ENQUADRAMENTO LEGAL DO JOGO EM PORTUGAL

A exploração da atividade económica relacionada com os jogos de fortuna e azar é reservada ao Estado, que a pode concessionar a terceiros mediante contratos administrativos.

A esta reserva estão associados juízos de valor⁷³ assentes na ideia de propensão do ser humano para o jogo e risco. Esta é uma atividade em que o Estado assume que existem sérios riscos sociais de incremento da criminalidade organizada, sendo muito sensível ao risco de branqueamento de capitais.

Outro aspeto apontado prende-se com a relevância para o setor social que o jogo tem. Uma parte substancial das receitas obtidas pelo jogo são canalizadas para áreas sociais financiadas pelas lotarias do Estado.

⁷³ Ver relatório elaborado pelo grupo de trabalho constituído por despacho conjunto dos Ministros de Estado e das Finanças, da Presidência, da Economia, da Agricultura, Desenvolvimento Rural e das Pescas e da Segurança Social e do Trabalho de 23 de dezembro de 2003, «Estudo da situação actual do mercado de jogos em Portugal, para definição da política nacional de jogos e da estratégia para a prossecução desta, identificando as medidas a adoptar na sua concretização» publicado no Diário da República – II série, n.º 50-11 de março de 2005.

Constatamos que estamos perante uma atividade atípica e sensível, em que a existência de um mercado livre⁷⁴ direcionada para a obtenção do lucro acarretaria riscos para a sociedade. Assim, é perfeitamente razoável que os Estados controlem este setor económico para promoverem a defesa da ordem pública. No relatório atrás referido é salientado que «o legislador português adoptou, pois, o sistema da autorização regulamentada, crê-se que tendo presente, justamente, a inevitabilidade do jogo».

A regulamentação do jogo aconteceu no Sec. XX, com a publicação do Decreto N.º 14643, de 3 de dezembro de 1927⁷⁵, no qual é autorizada a exploração de jogos de fortuna ou azar em determinadas localidades. Estas localidades passaram a designar-se como “zonas de jogo”. Neste diploma o Governo reconhece que, apesar da proibição da prática dos jogos de fortuna e azar, esta existia. Reconhece então o Governo que com a regulamentação preparada o Estado iria retirar o máximo proveito da receita gerada, ficando claramente estabelecido quem poderia jogar e em que condições.

Com a publicação do Decreto N.º 41564, de 18 de março de 1958, reconheceu o Estado que este era um setor com grande impacto no turismo, nomeadamente no turismo internacional. Neste período o legislador dava conta da existência de dois planos distintos. O plano nacional, no contexto do qual imperava uma sociedade austera e conservadora e o plano internacional, onde existia a necessidade de desenvolver a atividade turística internacional, no qual os jogos de fortuna e azar assumiam um papel de “bandeira publicitária”. Vasques (1999: 89), considera «[...] mesmo confrontado com os benefícios indirectos gerados pela industria do jogo, o legislador recusa conceder-lhe o mesmo tratamento que aos demais sectores da economia.».

Perante a constatação deste binómio, controlar o jogo e promover determinadas ações sociais e turísticas, tem o Estado exigido nos contratos administrativos de concessão contrapartidas que promovam o interesse público. Nestes contratos são incluídas cláusulas, de acordo com as quais é imposta aos concessionários a realização de investimentos de interesse público. Segundo Palma (2004: 135),

“[...]”, nos contratos administrativos de concessão de exploração de jogos de fortuna ou azar, as concessionárias ficam adstritas à construção de toda uma série de infra-estruturas ligadas à primeira actividade. De tal forma que, em certos casos, o

⁷⁴ Uma das preocupações apontadas no relatório atrás referido consistia na possibilidade da criação de um mercado interno de serviços que incluísse a atividade do jogo, deixando esta de ser uma competência soberana dos Estados. Tal não se verificou. A aprovação da Diretiva 2006/123/CE relativa aos serviços, exclui os jogos a dinheiro do seu âmbito.

⁷⁵ [Consulta em 15 de agosto de 2016]. Disponível em: <https://dre.pt/application/file/678719>

desenvolvimento de uma actividade turística como factor de desenvolvimento de certas regiões parece, na prática, ser o objectivo mais relevante e a principal vantagem financeira para o Estado na celebração de tais contratos.”

O regime fiscal do jogo está contemplado no Decreto-Lei N.º 422/89⁷⁶, de 2 de dezembro, reformulado pelo Decreto-Lei N.º 64/2015, de 29 de abril.

Estipula o artigo 84.º, n.º 1, do Decreto-Lei N.º 422/89, que: «As empresas concessionárias ficam obrigadas ao pagamento de um imposto especial pelo exercício da actividade do jogo [...]». O n.º 2 do mesmo artigo acrescenta «Não será exigível qualquer outra tributação, geral ou local, relativa ao exercício da actividade referida no número anterior ou de quaisquer outras a que as empresas concessionárias estejam obrigadas nos termos dos contratos de concessão e pelo período em que estes se mantenham em vigor.».

Esta opção do legislador encontra justificação no impacto que a realização de actividades impostas para benefício da comunidade tem no decorrer da sua actividade. Os resultados vão estar condicionados por estas obrigações acessórias, acrescentado um risco acrescido para a obtenção de lucros nestas concessionárias.

A pergunta que se tem colocado sobre este artigo é a seguinte: estará esta actividade, por força do artigo 84.º do Decreto-Lei N.º 422/89, fora do âmbito do IVA?

A resposta a esta questão impõe que relembremos que o IVA é um imposto que tributa o consumo visando os consumidores finais. Não olvidemos, também, que estamos perante um imposto de matriz comunitária, estando as suas regras de acordo com as diversas diretivas europeias. O CIVA está de acordo com os imperativos comunitários, em conformidade com os quais não há nenhuma regra que permita excluir da incidência do IVA as actividades sujeitas a imposto especial do jogo e as actividades conexas. Esta questão da incidência do IVA sobre as actividades sujeitas a imposto especial de jogo foi também analisado pelo TJUE. No Proc.º C-283/95⁷⁷, foi colocada a seguinte questão

⁷⁶ Para consulta da legislação na íntegra: <http://www.srij.turismodeportugal.pt/pt/casinos-e-bingos/regime-legal/>. [Consulta em 16 de agosto de 2016].

Damos nota para o Regime Jurídico dos jogos e Apostas *Online* (RJO). O Estado ciente da evolução tecnológica sentida nos últimos anos criou o RJO para acompanhar essa evolução e assim regular e promover regras adaptadas a esta realidade. Aprovou nesse sentido o Decreto-Lei N.º 66/2015 de 29 de abril.

⁷⁷ Proc.º C-283/95 (Karlheinz Fischer/Finanzamt Donaueschingen). Este processo analisa o princípio da neutralidade em relação à tributação das actividades lícitas vs. actividades ilícitas dentro do âmbito da Sexta Diretiva. Neste caso o Sr.º Fischer prestava um serviço de jogo que foi considerado pelas Autoridades Alemãs como exclusivo dos casinos. A questão principal prendia-se em saber se a isenção prevista na Diretiva abrangia só o jogo lícito ficando o jogo ilícito sujeito a IVA. O TJUE considerou que o argumento utilizado pelo Estado Alemão de que o jogo ilícito devia estar sujeito a IVA porque o jogo lícito estava sujeito a uma tributação especial, não foi aceite. Assim, considerou que, defendendo o princípio da neutralidade, a

prejudicial «[a] alínea 1 do artigo 2.º da Sexta Directiva CE deve ser interpretada no sentido de não serem tributadas as prestações de serviços fornecidas aos jogadores por um organizador de jogos de azar ilícitos e puníveis?». O que é pretendido esclarecer com esta questão é se a exploração ilegal de um jogo de azar se insere no âmbito da Sexta Directiva. Pretende-se ainda saber se esta atividade ilícita pode ser sujeita a IVA, quando a mesma atividade prestada por um casino público beneficia de isenção.

O tribunal na análise do processo acima referenciado indica no ponto 18 do acórdão que:

“[E]sta Directiva refere expressamente os jogos de azar ou a dinheiro no artigo 13.º, parte B, alínea f), quando prevê a sua isenção e no artigo 33.º quando precisa que as suas disposições não impedem um Estado-Membro de manter ou introduzir impostos sobre jogos e apostas. É, por conseguinte, manifesto que essas operações não escapam, como tais, à aplicação da Sexta Directiva⁷⁸.”

Logo, podemos concluir que os jogos de fortuna e azar estão dentro do âmbito da Directiva IVA, devendo ser aplicado as regras gerais constantes da Directiva, embora se determine que os Estados-membros isentarão estas atividades, sem prejuízo de poderem criar impostos sobre o jogo que não tenham a natureza de imposto sobre o volume de negócios. Esta isenção consta no artigo 9.º, n.º 31, do CIVA. De acordo com o estipulado, estão isentas do imposto «A lotaria da Santa Casa da Misericórdia, as apostas mútuas, o bingo, os sorteios e as lotarias instantâneas devidamente autorizados, bem como as respetivas comissões e todas as atividades sujeitas a impostos especiais sobre o jogo.».

Existem mais aspetos a ponderar sobre a aplicação do IVA a esta atividade. Todas as transmissões de bens e prestações de serviços⁷⁹ que não estejam sujeitas ao imposto especial estão sujeitas a IVA nos termos gerais previstos no Código, devendo estas entidades liquidar IVA nestas operações e deduzir o IVA suportado a montante. De salientar ainda que esta é uma isenção incompleta, devendo a concessionária delimitar quais os bens que estão diretamente relacionados com a atividade do jogo, pois em relação a estes não poderá deduzir o imposto suportado a montante.

isenção prevista na Directiva no artigo 13.º B) alínea f), para o jogo se estendia ao jogo ilícito, não invalidando o direito que pertencia ao Estado de lhe aplicar uma tributação especial semelhante à aplicada ao jogo lícito.

⁷⁸ A Sexta Directiva foi revogada e substituída pela Directiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de novembro de 2006 relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado. No que ao jogo diz respeito deve ser tomado em conta o artigo 135.º, n.º 1 i) e artigo 401.º.

⁷⁹ Exploração de bares, salas de espetáculo, lojas restaurantes. Segundo Palma (2004: 145) «[...] não deverá, nomeadamente, liquidar-se IVA sobre os valores recebidos dos jogadores e nas entradas para as salas de jogo [...]».

Devemos ter presente que esta é uma atividade sujeita a constrangimentos legais, fruto da sua importância social. Importância que o Estado reconhece, ao nível do controlo de comportamentos de risco, como na promoção do setor turístico.

Depois de feito um breve enquadramento sobre as principais questões intrínsecas à atividade do jogo vamos dar início, no ponto seguinte à apresentação do processo que deu origem ao Acórdão do STA.

5.3. ACÓRDÃO DO STA NO PROCESSO N.º 0514/10

Como já anteriormente referimos, este processo resultou do recurso da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que, relativamente à impugnação judicial que deduziu contra os atos de liquidação adicional de IVA e de juros compensatórios referentes aos exercícios de 2002, 2003 e 2004, no montante global de € 496.697,14, julgou improcedente a impugnação quanto às liquidações de IVA e parcialmente procedente quanto às liquidações de juros compensatórios na parte respeitante ao alegado erro no montante contabilizado.

A impugnante desenvolve a sua atividade no setor da exploração do jogo e está sujeita às cláusulas do contrato de concessão da exploração do jogo. Dessas cláusulas resulta que a impugnante desenvolva atividades acessórias com vista a promover e desenvolver o turismo com equipamentos e atividades culturais que vão desde a restauração à animação. O Estado, ciente dos custos extra que estas atividades podem implicar para o concessionário do jogo e das implicações ao nível da sua rentabilidade, concede a possibilidade de deduções na contrapartida anual a pagar ao Estado desde que cumpram os requisitos necessários constantes do contrato de concessão.

O que estava em causa neste processo era o seguinte:

- A correta qualificação jurídica tributária de duas deduções previstas na lei, como sendo ou não subsídios à exploração;
- Caso as deduções fossem de fato consideradas como subvenções à exploração de que modo poderiam condicionar ou não a aplicação de um *pro rata* nos setores sujeitos e não isentos.

De seguida iremos apresentar as alegações das partes.

5.3.1. ALEGAÇÕES

5.3.1.1. ALEGAÇÕES DA IMPUGNANTE

A impugnante alegou que o que estava em discussão relacionava-se com a qualificação jurídico-tributária das deduções previstas na lei e no contrato de concessão. A questão residia em qualificar ou não essas deduções como subsídios à exploração.

Esta qualificação não é indiferente para efeitos de aplicação do IVA. Caso fossem consideradas subvenções não tributadas, estas verbas podem influenciar o direito à dedução da impugnante.

A impugnante acrescentou ainda que, mesmo admitindo que estas deduções devam ser consideradas como subsídios à exploração não tributadas em sede de IVA, é preciso aferir se estas verbas vão limitar o direito à dedução dos setores sujeitos e não isentos, como concluiu a Inspeção Tributária.

Em sua opinião estas deduções devem ser consideradas completamente fora do campo do imposto, pois são meras deduções às contrapartidas devidas pelo contrato de concessão, que impõe um conjunto de obrigações ao concessionário para que este possa desenvolver a sua atividade. Segundo a impugnante, a única característica que falta a estas deduções para estarmos perante um imposto é a unilateralidade, pois estas contraprestações são coativas, devidas ao abrigo de um contrato celebrado com um ente público para satisfação de necessidades públicas. Defende ainda que o molde utilizado para determinar esta contraprestação segue uma filosofia próxima à dos impostos sobre o rendimento, ou seja, a concessão vai ser remunerada através de rendas fixas no que aos bens objeto de concessão diz respeito e uma remuneração variável calculada em função dos rendimentos. Assim, na opinião da impugnante não faz qualquer sentido estas deduções serem qualificadas como subvenções porque são exclusivamente uma componente negativa da determinação da contrapartida a entregar ao Estado. Alega, ainda, que o conceito de subvenção tem subjacente uma entrega pecuniária direta ou indireta à entidade subvencionada. No caso destas deduções o que existe é uma forma de pagamento ao Estado. Acrescenta, também, que em termos conceptuais as subvenções, sejam elas ao investimento ou à exploração, devem ser atribuídas por terceiros, o que não acontece no caso presente. Neste caso concreto estamos perante um contrato administrativo em que a entidade que subvenciona a atividade é a mesma que concessionaria a atividade, não cabendo tal realidade no conceito de subvenção.

A impugnante entende ainda que mesmo que, estas deduções tivessem as características que lhe permitissem ser qualificadas como subvenções à exploração, seriam exclusivamente respeitantes ao setor do jogo pois os referidos montantes são calculados sobre a receita bruta do jogo e não sobre os custos que suporta com os setores da animação e restauração. Considera também que, no limite, se for considerado que as deduções em causa são subvenções à exploração e que se destinam à realização de atividades relacionadas com os setores tributados, sujeitos e não isentos de IVA, o setor da animação e o setor da restauração, o entendimento da Inspeção Tributária cria uma distorção em matéria de dedução do imposto violando claramente a Sexta Diretiva de IVA e o entendimento do TJUE nos Proc.^o C-204/03 (Comissão/Espanha) e Proc.^o C-243/06 (Comissão/República Francesa)⁸⁰.

A impugnante alega que o recebimento de subvenções não tributadas destinadas aos *inputs* de atividades tributadas em sede de IVA, apenas pode limitar o direito à dedução no setor que a empresa definiu como setor comum administrativo e financeiro, porque separou nos termos do artigo 23.^o, do CIVA, os diversos setores isentos e tributáveis, pelo método de afetação real, sem que essa opção tenha sido alvo de qualquer limitação por parte da Administração Fiscal. A Impugnante considera que a opção de afetação real é plenamente conforme com as normas comunitárias, nomeadamente com o artigo 17.^o, n.^o 5, da Sexta Diretiva. Assim, não é admissível a limitação do direito à dedução de setores sujeitos, com dedução integral, como a que foi realizada e está em litígio no presente processo.

Solicita ainda a impugnante a suspensão da instância e o reenvio ao TJUE, caso se considere que este litígio deva ser decidido de acordo com as normas comunitárias e estas ainda careçam de clarificação para a sua decisão.

5.3.1.2. ALEGAÇÕES DA ADMINISTRAÇÃO FISCAL

A Administração Fiscal nesta fase não apresentou contra-alegações. Contudo, através do relatório de inspeção a que o Acórdão faz referência, é possível perceber o que teve na origem das correções efetuadas pela AT.

Segundo esse relatório a impugnante está obrigada a efetuar anualmente o pagamento de contrapartidas ao Estado português pela atividade de exploração do jogo. A essa contrapartida pode a impugnante deduzir parte dos encargos que suporta diretamente nos setores da animação e restauração. Esta possibilidade de dedução tem como

⁸⁰ Processos já apresentados no capítulo 4.3.2 – Subvenções não tributadas e suas implicações no direito à dedução.

objetivo o estímulo do investimento nas áreas culturais e de animação para que haja um reforço da promoção turística local e regional. A dedução à contrapartida anual deve ser de 3% das receitas brutas de jogo apurado no ano anterior. Perante o exposto, a recorrida considera que estamos perante uma verba que se qualifica como subvenção à exploração, pois esta dedução tem como objetivo um interesse público e tem ainda a finalidade de compensar prejuízos de exploração.

Defende, ainda, no relatório de inspeção que o contribuinte qualifica contabilisticamente esta verba como um subsídio à exploração. Refere, também, que o contribuinte considera esta verba no cálculo do *pro rata* que aplica ao setor comum, o setor administrativo e financeiro, deixando-a de fora dos setores da animação e restauração. Nestes setores o contribuinte deduz a totalidade do IVA.

A Administração Fiscal esclareceu que, devido à especificidade da atividade exercida pela impugnante e com o objetivo de uma correta qualificação destas deduções, solicitou parecer à Direção Serviços de IVA (DSIVA), que sancionou o seguinte entendimento através da Informação N.º 2035 de 07/12/2005:

“as subvenções do tipo “à exploração” atribuídas para melhorar a posição económica da empresa (cobertura de deficits, responsabilização em parte das despesas de funcionamento, participação à “forfait” em certo tipo de despesas, as quais não sendo calculadas em função de preços ou quantidades vendidas, integram a categoria de subvenções não tributadas.”

Assim é defendido que, estando perante subvenções não tributadas, estas têm implicações no direito à dedução. Segundo a tese defendida pela Administração Fiscal estas verbas afetam o direito à dedução de todos os setores de atividade da impugnante. De seguida iremos apresentar os fatos do processo.

5.3.2. MATÉRIA DE FATO

No acórdão constam os seguintes fatos:

- A 14 de dezembro de 2001 foi outorgado o contrato de concessão da exploração de jogos de fortuna ou azar;
- Segundo a cláusula quarta do referido contrato a impugnante (cessionária), obriga-se a prestar uma contrapartida inicial e uma anual, nos termos do Decreto-Lei N.º 275/2001 e do Decreto Regulamentar 29/88;
- A impugnante exerce a atividade de exploração de jogos de fortuna ou de azar ao abrigo do contrato de concessão;
- A impugnante para efeitos de IVA está enquadrada como sujeito passivo misto e efetua operações sujeitas e não isentas ao abrigo do artigo 3.º e 4.º do CIVA,

operações isentas ao abrigo do artigo 9.º do CIVA e operações fora do campo de imposto. A impugnante efetua dedução parcial do imposto suportado com periodicidade mensal;

- A impugnante exerceu a opção pela aplicação do método de afetação real previsto no artigo 23.º, n.º 2, do CIVA;
- A AT em nenhum momento considerou que o método escolhido pelo sujeito passivo não era o apropriado, nunca fazendo uso da prerrogativa de fazer cessar esse procedimento;
- A impugnante foi sujeita a uma ação de fiscalização que deu origem a correções em sede de IVA relativas aos anos de 2002, 2003 e 2004.

No ponto seguinte iremos apresentar quais eram as normas em causa no processo.

5.3.3. MATÉRIA DE DIREITO

Neste processo, como vimos, o que está em causa é a correta classificação de duas verbas que segundo o contrato de concessão vai ser possível deduzir à contrapartida que a impugnante tem de entregar ao Estado em virtude de possuir a concessão do jogo. Simultaneamente vai ser analisada a aplicação do artigo 23.º, do CIVA, na redação que foi dada pelo Decreto-Lei N.º 323/98, de 30 de outubro, por serem as liquidações dos anos de 2002, 2003 e 2004 que estavam em causa. O artigo 23.º do CIVA estipulava no n.º 1 que:

“Quando o sujeito passivo, no exercício da sua actividade, efectue transmissões de bens e prestações de serviços, parte das quais não confira direito à dedução, o imposto suportado nas aquisições é dedutível apenas na percentagem correspondente ao montante anual de operações que dêem lugar a dedução.”

Já o n.º 2, do mesmo artigo dispunha que:

“Não obstante o disposto no número anterior, poderá o sujeito passivo efectuar a dedução segundo a afectação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados, desde que previamente comunique o facto à Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, sem prejuízo desta lhe vir a impor condições especiais ou a fazer cessar esse procedimento no caso de se verificarem distorções significativas na tributação.”

O que suscita a divergência entre a impugnante e a Administração Fiscal resulta da norma prevista no n.º 4, do artigo 23.º, que fixa o cálculo do *pro rata* nos seguintes termos:

“A percentagem de dedução prevista no n.º 1 resulta de uma fracção que comporta, no numerador, o montante anual, imposto excluído, das transmissões de bens e prestações de serviços que dão lugar a dedução nos termos do artigo 19.º e n.º 1 so

artigo 20.º e, no denominador, o montante anual, imposto excluído, de todas as operações efectuadas pelo sujeito passivo, incluindo as operações isentas ou fora do campo de imposto, designadamente as subvenções não tributadas que não sejam subsídios de equipamento.”

Assim, a Administração Fiscal defende que a dedução deve ser parcial nos setores da restauração e da animação pelo facto da entidade receber uma subvenção à exploração. A impugnante defende que, independentemente da classificação jurídico-tributária das deduções previstas à contrapartida anual estipulada pelo contrato de concessão, os efeitos sobre o direito à dedução nos setores da restauração e animação não vão ser sentidos porque aplica o método de afetação real.

Entendeu o STA suspender a instância e perguntar ao TJUE sobre a incompatibilidade ou não das normas portuguesas à luz da Diretiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de maio de 1977, nas disposições previstas nos seus artigos, 17.º, n.º 2 e 5 e artigo 19.º. Assim, faz as seguintes perguntas ao TJUE:

“- O artigo 23.º do CIVA é compatível com os artigos 17.º, n.º 2 e n.º 5 e artigo 19.º da Sexta Diretiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de maio de 1977;

- Em caso afirmativo, é conforme aos artigos 17.º, n.º 2 e n.º 5 e artigo 19.º da citada Diretiva o estabelecimento de um pro rata específico de dedução do imposto sobre o valor acrescentado suportado pelos sujeitos passivos que apenas efetuem operações tributáveis, ainda que por afetação real, com base na existência de subvenções não tributadas a esse sector (“*inputs*”), nos termos do predito artigo 23.º.”

Perante as perguntas apresentadas ao TJUE, concluímos que o STA deixou cair a questão da classificação destas verbas como subvenção ou não. Em nossa opinião esta é a questão deste processo. O STA considera que não há dúvidas quanto à classificação destas verbas como subvenção.

5.4. ACORDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA – PROCESSO C-25/11

Este reenvio prejudicial do STA deu origem ao referido Proc.º C-25/11, que opõe a Varzim Sol – Turismo, Jogo e Animação SA e a Fazenda Pública.

O Tribunal, na sua análise, vai ter em consideração o quadro jurídico da União Europeia e o quadro jurídico nacional. Assim, vai atender às seguintes disposições da Sexta Diretiva:

- Artigo 2.º, n.º 1, que estipula que, estão sujeitas a IVA «as entregas de bens e as prestações de serviço, efetuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade [...]»;

- Artigo 11.º - A, n.º 1, alínea a), que estipula que «No território do país a matéria colectável é constituída: [...] a contrapartida que o fornecedor ou um prestador recebeu ou deve receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções diretamente relacionadas com o preço de tais operações;»;
- Artigo 17.º que regula o direito à dedução e dispõe o seguinte:
 - n.º 2 - Desde que os bens e serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis, o sujeito passivo está autorizado a deduzir o imposto de que é devedor.;
 - n.º 5 - No que diz respeito aos bens e serviços utilizados por um sujeito passivo, não só para operações com direito à dedução, previstas no n.º 2 e 3, como para operações sem direito à dedução, a dedução só é relativamente à parte do [IVA] proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações.

Este *pro rata* é determinado nos termos do artigo 19.º «[...] todavia, os Estados-Membros podem: «autorizar o sujeito passivo a determinar um *pro rata* para cada sector da respetiva atividade, se possuir contabilidades distintas para cada um desses sectores;».

O artigo 19.º, estabelece as regras aplicáveis ao cálculo do *pro rata*. Assim, dispõe que o cálculo de dedução previsto no artigo 17.º, n.º 5, resulta de uma fração em que numerador devem ser incluídos os montantes anuais do volume de negócios líquido de IVA, relativo a operações que conferem direito à dedução e no denominador devem ser incluídos os valores incluídos no numerador adicionados das operações que não conferem direito à dedução, podendo ser ainda incluídos os valores recebidos em subvenções não tributadas, ou seja, não abrangidas pelo artigo 11.º - A, n.º 1, alínea a).

Estas disposições europeias são semelhantes ao normativo nacional já apresentado no processo. Não nos podemos esquecer que as normas nacionais resultam da transposição das Diretivas e, sendo este um imposto de matriz comunitária, a legislação nacional não se afasta muito das disposições europeias.

O Tribunal vai também considerar a legislação relacionada com as leis do jogo em vigor em Portugal, nomeadamente, as leis que se aplicam ao caso apresentado. Assim, vai ter em consideração o Decreto-Lei N.º 422/89, de 2 de dezembro de 1989, que estabelece as regras a que as sociedades que beneficiam de uma concessão para exploração de jogos de fortuna ou azar estão sujeitas. Considera ainda o Decreto- Lei N.º 275/2001, de 17 de outubro de 2001, que alterou o regime contratual das concessões de exploração de jogos de fortuna ou azar.

O TJUE considera então que o que está em causa neste litígio é a correção que a Administração Fiscal Portuguesa impõe ao contribuinte, pois não concorda e contesta o

método utilizado pela Varzim Sol para o cálculo do valor de IVA para os setores da restauração e animação.

A Fazenda Pública considera que a dedução efetuada sobre a contrapartida anual que compensam os encargos que a Estoril Sol tem com a animação e promoção deve ser qualificada como subvenção à exploração conforme previsto no artigo 23.º, n.º 4, do CIVA. Assim, não seja esta uma subvenção tributada, os setores da animação e restauração devem ser tratados com atividades mistas e subsequentemente a dedução do IVA pago nestes setores deve ser calculada com base num *pro rata* que possibilite ter em conta as atividades isentas e atividades tributáveis.

A Varzim Sol por sua vez argumenta perante o TJUE que estas deduções, mesmo que sejam consideradas subvenções, qualificação com a qual não concorda, não influenciam o direito à dedução nos moldes defendidos pela Fazenda Pública.

O TJUE começa por referir, no ponto 36 do Acórdão, que o direito à dedução previsto no artigo 17.º da Sexta Diretiva é parte integrante do mecanismo IVA e em princípio não pode ser limitado, devendo ser aplicado de forma semelhante em todos os Estados-membros, só sendo permitidas derrogações nos casos expressamente previstos na Diretiva. Esclarece, também que, segundo o artigo 19.º, n.º 1, da Sexta Diretiva, as subvenções que não estão diretamente relacionadas com os preços das operações podem ser incluídas no denominador do cálculo do *pro rata* quando o sujeito passivo simultaneamente realiza operações que conferem direito à dedução e operações isentas. Enuncia que, segundo o artigo 17.º, n.º 2, o sujeito passivo tem direito a deduzir o IVA suportado nos bens e serviços utilizados para as suas operações tributáveis prestados por outros sujeitos passivos. Esclarece por fim que, de acordo com o artigo 17.º, n.º 5, os sujeitos passivos mistos calculam o seu direito à dedução através de um *pro rata* calculado conforme o previsto no artigo 19.º, contudo, o terceiro parágrafo autoriza o sujeito passivo a utilizar um dos outros métodos previstos nesse parágrafo para determinação do imposto a deduzir. Assim, o TJUE no ponto 40 do acórdão considera que:

“a Varzim Sol foi autorizada a efetuar a dedução segundo um método diferente do método *pro rata* determinado nos termos do artigo 19.º da Sexta Diretiva, isto é, com base na afetação da totalidade ou de parte dos bens e serviços a uma atividade precisa, método este referido no artigo 17.º n.º 5, terceiro parágrafo, desta diretiva.”

Concluí então que, perante esta autorização dada à Varzim Sol para a utilização do método de afetação real e considerando que estamos perante setores sujeitos a IVA, o direito à dedução incide sobre a totalidade dos impostos que oneraram as operações

efetuadas a montante. Assim, os artigos em causa, os artigo 17.º, n.º 2 e n.º 5, e o artigo 19.º da Sexta Diretiva,

“Devem ser interpretados no sentido de que se opõem a que um Estado-membro, quando autoriza os sujeitos passivos mistos a efetuar a dedução prevista nas referidas disposições, com base na afetação da totalidade ou parte dos bens e serviços, calcule o montante dedutível, para os sectores em que estes sujeitos passivos apenas efetuem operações tributáveis, incluindo as «subvenções» não tributáveis no denominador da fração que serve para determinar o *pro rata* de dedução.”

A conclusão do TJUE sobre as questões colocadas é a seguinte: Quando é utilizado e autorizado o método de afetação real para apuramento do IVA dedutível, não pode ser imposto outro método que não esse para apuramento do IVA dedutível nesses setores. O método do *pro rata* só deve ser aplicado para os setores não autonomizados, no caso concreto para o setor administrativo. Mesmo no caso de receber uma subvenção não tributada esta verba não pode à luz das normas europeias condicionar os setores sujeitos e não isentos com direito à dedução.

Após o Acórdão preferido pelo TJUE, o caso volta a ser analisado pelo STA, que considerando as disposições europeias sobre o sistema comum do IVA, vai decidir. No ponto a seguir vamos apresentar a decisão do STA.

5.5. ACORDÃO DO PROCESSO STA

O STA concluiu, então, que a impugnante tem os vários setores da sua atividade autonomizados e que foi autorizada pela Administração Fiscal, que nada opôs na ação inspetiva, a utilizar o método de afetação real previsto no artigo 23.º, n.º 2 CIVA. O disposto neste preceito permite que a impugnante tenha direito a deduzir integralmente o IVA suportado a montante nas aquisições de bens e serviços afetos às atividades de restauração e animação sujeitas a imposto. Da decisão do TJUE é possível retirar que, se por um lado, o artigo 19.º da Sexta Diretiva possibilita ao Estados-membros a opção de considerar as subvenção não tributadas no denominador do *pro rata* de dedução dos sujeitos passivos mistos, por outro lado o parágrafo 3.º do n.º 5 do artigo 17.º autoriza os Estados-membros a estabelecer um *pro rata* distinto para cada setor de atividade ou a dedução com base na afetação real dos bens e serviços numa determinada atividade, o que impossibilita a limitação do direito à dedução pelo recebimento destas subvenções não tributadas nos setores onde o direito à dedução incide sobre a totalidade do imposto

que onerou as operações a montante. Assim, o STA vai considerar que tendo em consideração a decisão proferida pelo TJUE

“[...] está vedado à Administração limitar, com o invocado fundamento da existência de uma subvenção não tributada, o direito à dedução integral do IVA suportado a montante nas aquisições de bens e serviços inerentes aos sectores da restauração e da animação, atenta a posição que assumiu ante a opção da impugnante pela afectação real dos bens e serviços quanto a esses sectores de actividade sujeitos a imposto, com direito a dedução, por tal contrariar o disposto nos artigos 17.º, n.ºs. 2 e 5 e 19.º, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977.”

Assim, considerou o STA que o Tribunal recorrido incorreu num erro de julgamento em matéria de direito e revogou a sentença recorrida, considerando que a impugnação é procedente.

De seguida iremos apresentar um breve comentário a este processo.

5.6. CONCLUSÕES DO PROCESSO

Com este processo pretendiam as partes, nomeadamente a impugnante, discutir, por um lado, a correta qualificação das deduções que estava autorizada a fazer aos rendimentos brutos do jogo e, por outro lado, contestar a aplicação que a AT estava a fazer do artigo 23.º, n.º 2, do CIVA. Segundo este artigo os sujeitos passivos podem utilizar o método de afectação real para o apuramento do valor do IVA dedutível.

A AT estava a considerar, por um lado, que as deduções permitidas ao imposto especial sobre o jogo se enquadravam no conceito de subvenção e, por isso, este sujeito passivo devia aplicar o método do *pro rata* de dedução a todos os setores de atividade. Deste modo, o sujeito passivo via o seu direito à dedução limitado pela existência destas deduções.

O STA, considerou que esta é uma matéria diretamente relacionada com o sistema comum do IVA, pelo que devia ser analisada tendo em conta as disposições europeias. Assim, formula duas questões ao TJUE para aferir se o direito nacional está conforme com o direito europeu. Contudo, consideramos que não se discutiu e devia ter discutido, desde logo a classificação a ser dada a estas deduções.

Como sabemos não existe um conceito no âmbito do sistema comum do IVA do que é uma subvenção, devendo este ser aferido tendo em conta os objetivos do sistema comum. Consideramos que teria sido oportuno questionar o TJUE sobre se estas deduções estariam dentro do conceito de subvenção para efeitos de IVA. Acresce neste

caso à dificuldade de considerar estas deduções como subvenções ou não, o fato de estarmos perante uma situação de uma entidade que executa a sua atividade através de um contrato de administrativo, num setor reservado ao Estado e considerado de interesse público. Assim, esta não pode ser considerada uma entidade independente do Estado. Neste caso concreto, o Estado não deixa de garantir para si um poder administrativo vinculado à persecução do interesse público. Quanto a nós esta é uma questão importante e não deveria ter sido desconsiderada. Estas deduções visam compensar custos que a concessionária está obrigada em virtude do contrato de concessão.

Nesta matéria há dois aspetos a considerar. O primeiro relaciona-se com o exercido de uma atividade concessionada. O segundo está relacionado com o conceito de subvenção.

O Estado concede o direito que detém no desenvolvimento de uma atividade no setor do jogo e em troca recebe contrapartidas. É nossa opinião que o modo de cálculo destas contrapartidas não pode ser confundido com um regime de subvenções. As deduções concedidas fazem parte do regime de contrapartidas acordado pelas partes. É nossa convicção que não há uma verba atribuída por parte do Estado para o desenvolvimento de uma determinada área considerada económica ou socialmente relevante. O desenvolvimento do setor do turismo e cultural é uma obrigação inerente ao contrato, independente destas deduções. Assim, estas verbas são uma compensação atribuída ao concessionário que a compensam das obrigações inerentes ao contrato, não estando, deste modo, dentro do conceito de subvenção para efeitos de IVA.

Em relação à segunda parte do Acórdão e dado o tribunal ter assumido que estas deduções se enquadravam na classificação de subvenção, existia um diferendo sobre as consequências em matéria de direito à dedução que estas verbas originavam.

A AT considerava que, sendo a impugnante um sujeito passivo misto e estando a receber uma subvenção não tributada, a consequência seria a inclusão dessas subvenções no denominador do *pro rata* e conseqüente diminuição no valor de imposto a deduzir.

Assumindo que estamos perante uma subvenção não tributada no geral, concordamos com a decisão e análise do STA. Esta já não pode ser considerada uma situação nova, existia já jurisprudência do TJUE, nomeadamente os Proc.º C-204/03 e C-243/03, que analisou a distorção do direito à dedução que a má aplicação das regras do IVA, no que às subvenções não tributadas dizem respeito, provocou. Jurisprudência que originou clarificações na aplicação das regras a aplicar aos sujeitos passivos mistos. Neste sentido, não deveria ter sido feito o reenvio para o TJUE sobre esta questão.

A AT, ao autorizar e nunca se ter oposto à utilização deste método por parte do sujeito passivo, não pode limitar o direito à dedução nas aquisições de bens e serviços relacionados com os setores da restauração e animação, podendo deste modo o sujeito passivo deduzir a totalidade do imposto suportado nestes setores.

Concluimos assim, que a questão que seria pertinente analisar neste Acórdão seria a classificação das deduções previstas no Decreto-Lei N.º 275/2001. Ao não ter tomado em consideração esta análise, julgamos que a questão essencial não foi abordada.

6. CONCLUSÕES GERAIS

O principal objetivo deste trabalho consistia em abordar o estudo das subvenções em IVA e as suas implicações ao nível da harmonização europeia, para não colocar em causa o princípio da neutralidade.

Concluimos que este é um tema complexo, fruto das diversas formas e múltiplos objetivos das subvenções.

O primeiro problema encontrado é a ausência de um conceito de subvenção e, em particular, um conceito de subvenção para efeitos de IVA. As sucessivas Diretivas têm indicado o tratamento a dar às subvenções, mas são omissas em relação a um conceito de subvenção para efeitos de IVA. A questão deve ser logo analisada sob o ponto de vista da necessidade ou não da tributação das subvenções em IVA. É nossa opinião que algumas dessas subvenções devem ser tributadas, nomeadamente, aquelas que vão ter efeitos nos preços dos bens e serviços transacionados no mercado. Apesar de poder ser argumentado que tributar as subvenções concedidas por um organismo público se resume ao Estado retirar com uma “mão” o que dá com a outra, estas subvenções com efeitos nos preços devem ser tributadas para evitar que se gerem vantagens fiscais que transtornem a concorrência e que causem também uma diminuição da matéria coletável.

O segundo problema detetado consiste na própria Diretiva. A Diretiva não indica o que é uma subvenção para efeitos de IVA, não indica os critérios a aplicar para a classificação de uma subvenção diretamente relacionada com o preço das operações e faculta aos Estados-membros a possibilidade de considerar as subvenções não tributadas no cálculo do *pro rata* de dedução. Toda esta ausência de conceitos concretos, gerou tratamentos diversos nos Estados-membros. Relembramos que a matéria do cálculo da matéria coletável e do direito à dedução devem ser tratados pelos Estados-membros de modo mais semelhante possível para respeitar o princípio da neutralidade. Por exemplo, em relação à possibilidade de considerar as subvenções não tributadas no cálculo do *pro rata* de dedução, existem Estados-membros que aplicam essa possibilidade e outros que não aplicam, potenciando deste modo um tratamento desigual dentro da União Europeia. Mesmo considerando o universo dos Estados-membros que aplicam ou aplicaram esta possibilidade, constatou-se que houve interpretações diversas, ou seja, mesmo quando aplicado era utilizado de forma distinta.

Constatamos igualmente em relação às subvenções não tributadas que houve uma má aplicação desta opção de considerar no denominador do *pro rata* de dedução tais subvenções não tributadas. Houve Estados-membros que estenderam esta inclusão no

cálculo do *pro rata* a todos os sujeitos passivos que recebessem uma subvenção não tributada, mas só o deviam fazer para os sujeitos passivos que exercessem de forma simultânea operações com e sem direito à dedução. Esta má interpretação do Direito Europeu também aconteceu por parte da Administração Fiscal Portuguesa, como pudemos verificar no Proc.º 0514/10 do STA apresentado. Neste processo constatamos ainda a dificuldade existente na classificação das subvenções. Aliás, discordamos que nas deduções em causa não tivesse havido uma discussão mais profunda sobre se estas deveriam ser consideradas subvenções ou não. Perante as perguntas apresentadas ao TJUE, no caso exposto, concluímos que o STA deixou cair a questão da classificação destas verbas como subvenção ou não. Em nossa opinião esta é a questão essencial deste processo. O STA considera que não há dúvidas quanto à classificação destas verbas como subvenção. Consideramos que, esta é que era a verdadeira questão que deveria ter sido analisada pelo TJUE, tendo em consideração os objetivos do sistema comum do IVA. A questão colocada pelo STA, sobre se poderia ser estabelecido um *pro rata* a um sujeito passivo de IVA que efetue operações tributáveis, mesmo aplicando o método de afetação real já tinha sido parcialmente analisada pelo TJUE. Quando no Proc.º C-204/03, que a Comissão interpôs ao Reino de Espanha, o TJUE indica que a limitação ao direito à dedução só pode acontecer em relação aos bens e serviços utilizados de forma simultânea em operações tributáveis e operações não tributáveis. No caso concreto, o sujeito passivo apesar de ser considerado misto utiliza o método de afetação real, separando a sua atividade em setores com e sem direito à dedução. Logo, o seu direito à dedução não pode ser limitado nos setores em que efetue operações tributáveis.

Nas subvenções tributadas também identificámos problemas. Classificar uma subvenção como diretamente relacionada com o preço é uma tarefa complexa. Esta complexidade aumenta com a falta de critérios na Diretiva que permitam aferir se determinada subvenção se relaciona diretamente com o preço ou não. Porém, o TJUE desenvolveu, através da sua jurisprudência, pressupostos que devem ser verificados aquando da classificação deste tipo de subvenções. Deixámos, contudo, a dúvida se deverá ser o TJUE o órgão próprio para a criação de regras para o cálculo do valor tributável de um imposto.

Consideramos que a matéria fiscal não deve ser dissociada dos órgãos representativos dos cidadãos, para se respeitar o princípio do auto consentimento dos cidadãos e o princípio da legalidade. Os elementos constantes de um determinado imposto devem ser aprovados pelos respetivos órgãos representativos dos cidadãos e não pelo TJUE. O fato

de ter sido este tribunal a desenvolver mecanismos que permitem incluir ou não verbas no valor tributável do IVA, revela, quanto a nós, um dos problemas da UE atual. O afastamento dos cidadãos e a falta de capacidade para conseguir compromissos políticos.

Constatamos neste caso que a legislação nacional prevê o tratamento deste tipo de subvenções de modo mais completo que a legislação europeia, pois dá indicação de duas condições para que se possa considerar uma subvenção diretamente relacionada com o preço das operações e assim ser tributada, adaptando o conceito do Comité IVA. Constatámos com a análise de vária jurisprudência administrativa que estes critérios existentes no CIVA e os pressupostos desenvolvidos pelo TJUE, no Proc.^o C-184/00 (OPW), permitiram uma melhor análise e tratamento destas subvenções.

Em nossa opinião a interpretação do CAAD nos processos apresentados parece-nos consistente com o objetivo da persecução do mercado comum sem que se “ofenda” o princípio da neutralidade, já que efetivamente se as subvenções não ficassem sujeitas a tributação, iriam provocar casos de distorções na concorrência, pois iria ser dada a possibilidade a estas entidades de praticarem preços mais baixos que a potencial concorrência, que não teve acesso a essas subvenções. Outro efeito negativo que provocaria a falta de tributação destas subvenções, sendo que estamos na presença de sujeitos passivos com direito integral à dedução, seria a falta de tributação da contraprestação recebida em forma de subvenção. O que iria provocar um menor volume de imposto liquidado, pois a parte recebida sob a forma de subvenção não estaria sujeita a qualquer imposto sobre o valor acrescentado.

Ainda em relação a este tipo de subvenções, defendemos que o disposto no CIVA, é mais objetivo que o previsto na Diretiva IVA, que não atribuí critérios para a determinação das subvenções relacionadas com o preço das operações. De fato, foi o TJUE que desenvolveu os critérios a aplicar a estas situações garantindo que através da análise da jurisprudência, o tratamento das subvenções diretamente relacionadas com o preço das operações, seja mais harmonizado.

Num imposto no qual a harmonização de políticas fiscais assume um papel determinante para a obtenção de um mercado comum sólido, assente na livre concorrência e que assume ainda importância para o sistema de recursos próprios da UE, esperamos ter contribuído para a clarificação dos problemas que as subvenções trazem para o sistema comum e, deste modo, seja mais fácil corrigir as situações que levam a uma desarticulação desse mercado.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. Livros e Monografias

- ABRUNHOSA, Ângelo – **Direito Financeiro – Tributário**. Porto: Vida Económica – Editorial, SA. ISBN 978-989-768-182-0. 2016. p. 51.
- ALEXANDRE, Mário Alberto – A Harmonização do IVA: Objectivos e Estratégias. **Ciência e Técnica Fiscal**. N.º 390. DGI. ISSN 0870-340XP. 1998. p. 221-237.
- ARNALDO, Afonso in OTERO, Paulo; ARAÚJO, Fernando; GAMA, João Taborda da (Coord.) – **Estudos em Memória do Prof. Doutor J.L. Saldanha Sanches**, VOL IV. Coimbra: Coimbra Editora. ISBN 978-972-32-1955-5. 2011. p. 9-50.
- ANTUNES, Bruno Botelho – **Da Repercussão Fiscal no IVA**. Coimbra: Edições Almedina. ISBN 978-972-40-3578-9. 2008.
- AZEVEDO, Maria Eduarda – Do Sistema de Recursos Próprios ao Imposto Europeu. [Consulta em 30 de outubro de 2016]. Disponível em: http://repositorio.ulusiada.pt/bitstream/11067/1092/1/LD_11_8.pdf.
- BASTO, José Guilherme Xavier de – **A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional**. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais. ISBN 972-653-128-4.1991.
- BASTO, José Guilherme Xavier de; OLIVEIRA, Maria Odete – Desfazendo Mal-Entendidos em Matéria de Direito à Dedução de Imposto Sobre o Valor Acrescentado: As Recentes Alterações do Artigo 23.º do Código do IVA. **Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal**. ISBN 978-972-40-3490-4. Ano 1, N.º1. 2008. p. 33-71.
- BASTO, José Guilherme Xavier de; PALMA, Clotilde Celorico – O IVA no Sector da Saúde – Análise Crítica. **Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal**. ISBN. 978-008-019-120-7. Ano 8, N.º1. 2015. p. 20.
- BASTOS, Rui Manuel Pereira da Costa – **O Direito à Dedução do IVA: O caso Particular dos Inputs de Utilização Mista**. Coimbra: Edições Almedina. ISBN 978-972-40-5527-5. 2014.
- BORGES, António; RODRIGUES, Azevedo; RODRIGUES, Rogério – **Elementos de Contabilidade Geral**. Lisboa: Áreas Editora. ISBN 978-989-8058-41-6. 2010. p. 424.
- BUXADE, Antonio Durán-Sindreu – **IVA, Subvenciones y Regla de la Prorrata en Nuestro Derecho Interno: su Adecuación al Derecho Comunitario**. Navarra: Editorial Aranzadi. ISBN 84-8410-613-6. 2001.
- CAMPOS, João Mota de; CAMPOS, João Luiz Mota de – **Manual de Direito Europeu: O Sistema Institucional, a Ordem Jurídica e o Ordenamento Económico da União Europeia**. 6.ª Edição. Coimbra: Wolters Kluwer Portugal sob a marca Coimbra Editora. ISBN 978-972-32-1812-1. 2010. p. 19-59; 505-649.
- CAUPERS, João – **Introdução ao Direito Administrativo**. 8.ª Edição. Lisboa: Âncora Editora. ISBN 972-780-164-1. 2005. p. 241-245.
- Códigos Tributários. 11.ª Edição. Coimbra: Edições Almedina. 2016. ISBN 978-972-40-6574-8.

- COMPAIRED, Ismael Jiménez – **Las Subvenciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido**. Navarra: Editorial Aranzadi. ISBN 84-9767-633-5. 2006.
- DELOITTE – **IVA: 21 %, 21 Anos; 21 Temas**. Estoril: Principia Editora, Lda. ISBN 978-989-8131-07-2. 2008. p. 93-98.
- FERREIRA, Eduardo Paz – O Controlo das Subvenções Financeiras e dos Benefícios Fiscais. **Revista Trimestral do Tribunal de Contas**. ISSN 0871-3065. N.º1. 1989. p. 21-85.
- GARCIA, Maria José Gómez – **El Nuevo Tratamiento de las Subvenciones en el IVA. Estrategia Financiera**. N.º 231. 2006. P. 70-72.
- Instituto Nacional de Estatística: Boletim de 12 de maio de 2016 – **Estatísticas das Receitas Fiscais 1995 – 2015**.
- LAIRES, Rui – O Tratamento em IVA das Subvenções na Legislação e na Jurisprudência Comunitária. **Revista Ciência e Técnica Fiscal**. N.º 419. DGCI/Centro de Estudos Fiscais. 2007. p. 7-88.
- LAIRES, Rui – **O IVA nas Actividades Culturais, Educativas, Recreativas, Desportivas e de Assistência Médica ou Social**. Coimbra: Edições Almedina. ISBN 978-972-40-4876-5. 2012. p. 447-468.
- LEMONS, Maria Teresa Graça de – Linhas Gerais do Novo Sistema Comum do IVA Apresentadas pela Comissão Europeia. **Ciência e Técnica Fiscal**. N.º 382. DGCI/Centro de Estudos Fiscais. 1996. p. 49-67.
- LEÓN, Sérgio Alonso de – Subvenciones e Impuesto Sobre el Valor Añadido: Análisis de la Jurisprudencia Europea. **Cronica Tributaria**. N.º 141. 2011. p. 17-25.
- MOCOROA, Isabel Vega in LÓPEZ, Fernando Rodríguez; MACÍAS, José Ignacio Sánchez; ORTEGA, Rafael Calvo (Coord.) – El IVA y las Subvenciones en la Unión Europea in **Estudios en Homenaje à la Professora Gloria Begué Cantón**. Salamanca: Ediciones Universidad Salamanca. ISBN 84-7800-480-7. 2005. p. 361-382.
- MOCOROA, Isabel Vega – TVA et Subventions dans L'Union Européenne: Problèmes et Défis. **Revue du Droit de L'Union Européenne**. N.º 3. ISSN 155-4274. 2005. p. 447-483.
- MOURY, Catherine - **A Democracia na Europa**. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos. ISBN 978-989-8838-49-0. 2016. p. 12.
- NABAIS, José Casalta – **A Soberania Fiscal no Quadro da Integração Europeia**. [Consulta em 30 de outubro de 2016]. Disponível em: https://minerva.usc.es/xmlui/bitstream/handle/10347/7851/pg_173-204_dereito15-1.pdf?sequence=1
- NOVOA, César García – **Las Subvenciones y el Impuesto Sobre el Valor Añadido (I y II)**. Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia. Año 16, N.º 1. ISSN 0213-0548. 2000. p. 197-240.
- OLIVEIRA, Fernanda Paula; DIAS, José Eduardo Figueiredo – **Noções Fundamentais de Direito Administrativo**. Coimbra: Almedina Editora. 4.ª Edição – Reimpressão. ISBN 978-972-40-5951-8. 2016. p. 259-303.
- OLIVEIRA, Maria Odete; DUARTE, Severino Henriques – O Tratamento das Subvenções em IVA, Reflexões Antes e Depois dos Acórdãos de 2005. **Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal**. N.º 202. DGI/Centro de Estudos Fiscais. ISBN 978-972-653-174-6. 2007. p. 223-241.

- OLIVEIRA, Maria Odete – **Continuando a Análise das Subvenções e Direito à Dedução no Imposto Sobre o Valor Acrescentado**. Edição do Instituto Superior de Gestão. N.º 50. 2012. p. 27-44.
- PALMA, Clotilde Celorico – A Tributação do Jogo em Sede de IVA. **Ciência e Técnica Fiscal N.º 414**. Centro de Estudos Fiscais. Coimbra: Edições Almedina. ISBN 972-40-2571-3. 2005. p. 133-146.
- PALMA, Clotilde Celorico – **As Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado: Uma Ruptura no Princípio da Neutralidade**. Coimbra: Almedina Editora. ISBN 978-972-40-4382-1. 2010.
- PALMA, Clotilde Celorico – **Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado**. 5.ª Edição. Coimbra: Edições Almedina. ISBN 978-972-40-4559-7. 2011.
- PALMA, Clotilde Celorico – **Estudos de IVA II**. Coimbra: Edições Almedina. ISBN 978-972-40-4949-6. 2012.
- PALMA, Clotilde Celorico; SANTOS, António Carlos dos – **Código do IVA e RITI**. Coimbra: Edições Almedina. ISBN 978-972-40-5313-4. 2014.
- PALMA, Clotilde Celorico – **Estudos de IVA III**. Coimbra: Edições Almedina. ISBN 978-972-40-6702-5. 2016. p. 7-31; 77-86; 109-130.
- PINTO, Miguel Silva – Harmonização de IVA na União Europeia - Um Instrumento ou um Obstáculo para o Bom Funcionamento do Mercado Interno. **Ciência e Técnica Fiscal N.º 427**. Centro de Estudos Fiscais. 2011. p. 11-41.
- SANCHES, J.L.Saldanha; GAMA, João Taborda da – Pro Rata Revisitado: Actividade Económica, Actividade Acessória e Dedução do IVA na Jurisprudência do TJCE. **Ciência e Técnica Fiscal N.º 417**. Centro de Estudos Fiscais. ISBN 972-40-2571-3. 2006. p. 101-130.
- SANTOS, António Carlos dos – **Auxílios de Estado e Fiscalidade**. Coimbra: edições Almedina. ISBN 972-40-2059-2. 2003. p. 41-63.
- SANTOS, António Carlos dos; ALEXANDRE, Mário Alberto – O IVA Comunitário na Encruzilhada: Rumo a um Novo Sistema Comum?. **Ciência e Técnica Fiscal N.º 397**. DGI/Centro de Estudos Fiscais. ISSN 0870-340XP. 2000. p. 71-99.
- SANTOS, António Carlos dos; LOPES, Cidália Maria da Mota (Coord.) – As Ciências Sociais e Humanas e a Fiscalidade: O Olhar da Ciência Política. In **Fiscalidade Outros Olhares**. Porto: Vida Económica – Editorial SA. ISBN 978-972-788-755-0. 2013. p. 13-46.
- STERDYNIAK, Henri; BLONDE, Marie-Hélène; CORNILLEAU, Gérard; LE CACHEUX, Jacques; LE DEM, Jean (Coord.) – **Vers Une Fiscalité Européenne**. Paris: Ed. Económica. ISBN 2-7178-2091-4. 1991. p. 79-96.
- VASQUES, Sérgio – **Os Impostos do Pecado o Álcool, O Tabaco, O Jogo e o Fisco**. Coimbra: Edições Almedina. ISBN 972-40-1245-X. 1999. p. 65-98.
- VASQUES, Sérgio – **O IVA como Imposto Geral Sobre o Consumo**. Edição do Instituto Superior de Gestão. N.º 50. 2012. p. 5-26.

2. Legislação

2.1. Legislação Europeia

Diretiva 67/227/CEE do Conselho de 11 de abril de 1967, publicada no JO N.º L71 de 14/04/1967.

Diretiva 67/228/CEE do Conselho de 11 de abril de 1967, publicada no JO N.º L71 de 14/04/1967.

Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, publicada no JO N.º L145 de 13/06/1977.

Decisão de 21 de abril de 1970, publicada no JOCE n.º L94 de 28/04/1970.

Diretiva 91/680/CEE do Conselho, de 16 de dezembro de 1991, publicada no JO N.º L376/1 de 31/12/1991.

Regulamento (CEE) n.º 218/92, de 27 janeiro de 1992.

Diretiva 92/77/CEE do Conselho, de 19 de outubro de 1992, publicada no JO N.º L316/1 de 31/10/1992.

Diretiva n.º 2006/112/CEE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, publicada no JO N.º 347 de 11/12/2006.

Diretiva n.º 2006/123/CEE do Conselho, de 12 de dezembro de 2006, publicada no JO N.º 376/36 de 27/12/2006.

“Tratado Sobre o Funcionamento da União Europeia” C326 de 26 de outubro de 2012 publicada no JO.

2.2. Legislação Nacional

Decreto N.º 14643, de 3 de dezembro de 1927. [Consulta em 15 de agosto de 2016]. Disponível em: <https://dre.pt/application/file/678719>.

Decreto-Lei N.º 47344/66, de 25 novembro de 1966.

Decreto-Lei N.º 394-B/86, de 26 dezembro de 1986.

Decreto-Lei N.º 422/89 de 2 de dezembro, republicado pelo Decreto-Lei N.º 114/2011 de 30 de novembro de 2011.

Decreto-Lei N.º 290/92, de 28 dezembro de 1992.

Decreto-Lei N.º 323/98, de 30 outubro de 1998.

Decreto-Lei N.º 275/2001, de 17 outubro de 2001.

Decreto-Lei N.º 66/2015 de 29 de abril de 2015.

Lei N.º 67-A/2007 de 31 de dezembro de 2007.

Relatório do grupo de trabalho sobre a lei do jogo - DR II.ª Série, n.º 50 - 11 de março de 2005 - Despacho conjunto N.º 231-A/2005.

3. Documentos Europeus

3.1. Comissão Europeia/Conselho/Parlamento Europeu

COM (74) 795 final, de 26 julho de 1974.

COM (83) 426 final, de 14 setembro de 1983.

COM (85) 310 final, de 14 junho de 1985.

COM (88) 799 final, de 20 dezembro de 1988.

COM (2000) 348 final – Estratégia para melhorar o funcionamento do IVA no mercado interno, de 7 junho de 2000.

COM (2010) 695 final, de 1 janeiro de 2010.

COM (2010) 608 final, de 27 outubro de 2010.

COM (2010) 615 final, de 29 outubro de 2010.

COM (2011) 851 final - Sobre o futuro do IVA, para um sistema de IVA mais simples, robusto e eficaz à medida do mercado único, de 6 dezembro de 2011.

COM (2016) 148 final - relativa a um plano de ação sobre o IVA, rumo a um espaço único do IVA na UE, chegou o momento de decidir, de 7 abril de 2016.

4. Jurisprudência

4.1. Jurisprudência do TJUE

Acórdão do Processo C-30/59, publicado na coletânea da jurisprudência 1961 00003.

Acórdão do Processo C-154/80, publicado na coletânea da jurisprudência 1981 00445.

Acórdão do Processo C-89/81, publicado na coletânea da jurisprudência 1982 01277.

Acórdão do Processo C-50/87, publicado na coletânea da jurisprudência 1988 04797.

Acórdão do Processo C-203/87, publicado na coletânea da jurisprudência 1989 00371.

Acórdão do Processo C-320/88, publicado na coletânea da jurisprudência 1990 I-00285.

Acórdão do Processo C-186/89, publicado na coletânea da jurisprudência 1990 I-04363.

Acórdão do Processo C-60/90, publicado na coletânea da jurisprudência 1991 I-03111.

Acórdão do Processo C-16/93, publicado na coletânea da jurisprudência 1994 I-00743.

Acórdão do Processo C-33/93, publicado na coletânea da jurisprudência 1994 I-02329.

Acórdão do Processo C-62/93, publicado na coletânea da jurisprudência 1995 I-01883.

Acórdão do Processo C-4/94, publicado na coletânea da jurisprudência 1995 I-00983.

Acórdão do Processo C-110/94, publicado na coletânea da jurisprudência 1996 I-00857.

Acórdão do Processo C-215/94, publicado na coletânea da jurisprudência 1996 I-00959.

Acórdão do Processo C-283/95, publicado na coletânea da jurisprudência 1998 I-03369.

Acórdão do Processo C-317/94, publicado na coletânea da jurisprudência 1996 I-05339.

Acórdão do Acórdão do Processo C-282/95, publicado na coletânea da jurisprudência 1997 I-01503.

Acórdão do Processo C-384/95, publicado na coletânea da jurisprudência 1997 I-07387.
Acórdão do Processo C-149/97, publicado na coletânea da jurisprudência 1998 I-07053.
Acórdão do Processo C-98/98, publicado na coletânea da jurisprudência 2000 I-04177.
Acórdão do Processo C-110/98, publicado na coletânea da jurisprudência 2000 I-01577.
Acórdão do Processo C-127/98, informação não disponível. Disponível em:

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=46150&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=259739>

Acórdão do Processo C-384/98, publicado na coletânea da jurisprudência 2000 I-06795.
Acórdão do Processo C-409/99, publicado na coletânea da jurisprudência 2002 I-00081.
Acórdão do Processo C-184/00, publicado na coletânea da jurisprudência 2001 I-09115.
Acórdão do Processo C-287/00, publicado na coletânea da jurisprudência 2002 I-05811.
Acórdão do Processo C-353/00, publicado na coletânea da jurisprudência 2002 I-05419.
Acórdão do Processo C-77/01, publicado na coletânea da jurisprudência 2004 I-04295.
Acórdão do Processo C-381/01, publicado na coletânea da jurisprudência 2004 I-06845.
Acórdão do Processo C-495/01, publicado na coletânea da jurisprudência 2004 I-06889.
Acórdão do Processo C-144/02, publicado na coletânea da jurisprudência 2004 I-06985.
Acórdão do Processo C-463/02, publicado na coletânea da jurisprudência 2004 I-07335.
Acórdão do Processo C-32/03, publicado na coletânea da jurisprudência 2005 I-01599.
Acórdão do Processo C-204/03, publicado na coletânea da jurisprudência 2005 I-08389.
Acórdão do Processo C-243/03, publicado na coletânea da jurisprudência 2005 I-08411.
Acórdão do Processo C-465/03, publicado na coletânea da jurisprudência 2005 I-04357.
Acórdão do Processo C-498/03, publicado na coletânea da jurisprudência 2005 I-04427.
Acórdão do Processo C-240/05, publicado na coletânea da jurisprudência 2006 I-11479.
Acórdão do Processo C-434/05, publicado na coletânea da jurisprudência 2007 I-04793.
Acórdão do Processo C-445/05, publicado na coletânea da jurisprudência 2007 I-04841.
Acórdão do Processo C-437/06, publicado na coletânea da jurisprudência 2008 I-01597.
Acórdão do Processo C-357/07, publicado na coletânea da jurisprudência 2009 I-03025.
Acórdão do Processo C-246/08, publicado na coletânea da jurisprudência 2009 I-10605.
Acórdão do Processo C-25/11, publicado na Coletânea numérica (Coletânea geral).
Acórdão do Processo C-496/11, publicado na Coletânea numérica (Coletânea geral).
Acórdão do Processo C-104/12, publicado na Coletânea numérica (Coletânea geral).
Acórdão do Processo C-151/13, publicado na Coletânea numérica (Coletânea geral).
Acórdão do Processo C-432/15, publicado na Coletânea numérica (Coletânea geral).

4.2. Jurisprudência Nacional

Processo N.º 0514/10 do STA.

Processo N.º 6226/13 do TCA.

Processo N.º 70/2014-T do CAAD.
Processo N.º 111/2014-T do CAAD.
Processo N.º 171/2015-T do CAAD.
Processo N.º 336/2015-T do CAAD.
Processo N.º 337/2015-T do CAAD.
Processo N.º 338/2015-T do CAAD.
Processo N.º 339/2015-T do CAAD.
Processo N.º 728/2015-T do CAAD.

5. Documentos Diversos

5.1. Autoridade Tributária

Ofício Circulado n.º 77075 de 13-07-1998 - DSIVA.
Processo n.º A100 2004 081 de 17-02-2005.
Ofício Circulado n.º 30103 de 23-04-2008.
Processo n.º 2336 de 10-08-2011.
Processo n.º 2827 de 03-01-2012.
Processo n.º 3141 de 28-05-2012.
Processo n.º 3446 de 16-07-2012.
Processo n.º 3666, de 28-09-2012.
Processo n.º 7055 de 20-01-2016.