

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



ISCAL

IVA – ISENÇÕES CONCEDIDAS A ORGANISMOS SEM
FINALIDADE LUCRATIVA
UM PRESENTE ENVENENADO?

Ana Maria Arcado Rodrigues Varandas

Lisboa, dezembro de 2015

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

IVA – ISENÇÕES CONCEDIDAS A ORGANISMOS SEM
FINALIDADE LUCRATIVA
UM PRESENTE ENVENENADO?

Ana Maria Arcado Rodrigues Varandas

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 Celorico Palma.

Constituição do Júri:

Presidente..... Doutor Paulo Nogueira da Costa

Arguente..... Especialista Jesuíno Alcântara Martins

Vogal..... Doutora Clotilde Celorico Palma

Lisboa, dezembro de 2015

Declaração

Declaro ser 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 grande falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.

Portugal é uma República soberana, baseada na dignidade da pessoa humana e na vontade popular e empenhada na construção de uma sociedade livre, justa e solidária.

(Constituição da República Portuguesa, artigo 1.º)

Agradecimentos

Este é o momento de agradecer a todos os que contribuíram para que eu conseguisse atingir mais este objetivo.

Os meus agradecimentos à minha orientadora, a professora Doutora Clotilde Palma, em primeiro lugar por ser uma professora que, desde o primeiro ao último momento, constitui uma fonte de inspiração para todos os alunos que têm o privilégio de se sentar na sua "sala de aula", e em segundo lugar por ter aceite ser a coordenadora deste trabalho, o qual não teria sido possível de concluir sem a sua ajuda e incentivo.

Os meus agradecimentos ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa (ISCAL) e aos seus órgãos dirigentes, por continuarem a possibilitar a todos os seus alunos, uma formação ao mais alto nível, ministrada pelos melhores profissionais de cada área.

Os meus agradecimentos a todos os professores do Mestrado em Fiscalidade, pela sua capacidade de motivar e fazer “crescer” todos os que têm a sorte de consigo se cruzarem.

Os meus agradecimentos, à Associação de Solidariedade Cabo Verdiana dos Amigos da Margem Sul do Teja, IPSS, por terem possibilitado a realização da parte prática deste projeto.

Os meus agradecimentos, aos meus pais, que infelizmente me deixaram durante este projeto, mas cujo amor incondicional continuará a ser sempre a minha maior “força”, ao meu marido, pela força e pela paciência com que tem estado sempre ao meu lado e finalmente à pessoa mais importante da minha vida, à minha filha Cláudia, que deste o primeiro momento me incentivou a encetar este Mestrado e a quem espero inspirar a nunca desistir e a desejar ir sempre mais além.

E porque os últimos por vezes são os primeiros, agradeço a Deus todas as dádivas que trouxe à minha vida e reafirmo o meu propósito de continuar a procurar todos os dias "fazer o bem, bem feito" (S.Bento Menni)

Resumo

O presente trabalho, teve como principal foco apurar se as isenções concedidas na esfera do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), ao setor social, se traduzem efetivamente num benefício financeiro concedido a essas atividades.

Assumido este objetivo global, que foi transversal a todo o trabalho realizado, considerou-se ser importante, primeiro procurar compreender como surgem os impostos, como se relacionam com a noção de Justiça, e como essa relação influencia o Poder.

De seguida, compreender o que se entende por setor social, a sua evolução histórica, nomeadamente na relação com o Poder e a sua importância em termos sociais e económicos nas sociedades atuais.

Só então, se procurou detalhar as principais características do IVA, com especial enfoque no princípio da Neutralidade, na forma como as normas europeias influenciam a concessão de isenções, como é que essas isenções se efetivam no direito doméstico e procurando demonstrar que no setor social, a existência de isenções se justifica, mas que, tratando-se de isenções incompletas, por vezes resultam em algo penalizador.

Por fim, demonstrou-se, através de um caso real, que esta premissa é efetivamente verdadeira, que através do Decreto-Lei nº 20/90 se procurou atenuar esta realidade, mas que, essa disposição legal é manifestamente insuficiente e que, dada a importância atual do setor social, deveria ser realizado um estudo estatal abrangente com vista à definição de uma verdadeira política fiscal que proteja e incentive a iniciativa privada sem fins lucrativos, cuja missão é promover o Bem sem nada pedir em troca.

Palavras-chave:

Setor social

Isenções

Regime de Isenção

Renúncia

Abstract

The present work had the main purpose of understanding whether the exemptions in Value Added Tax (VAT), to the social sector, effectively translate into a financial benefit granted to those activities.

Having assumed this global objective, which cut across all the work done, it was considered to be of utmost importance to firstly try to understand how taxes appear, how they relate with the notion of Justice and how such a relation influences the Power.

Secondly, to understand what is understood by social sector, its historical evolution, namely in relation with Power and its importance in social and economic terms in today's societies.

Only then, I aimed to detail VAT's main characteristics focusing on the principle of Neutrality, how the European norms influence exemption attribution, how those exemptions become real in domestic law and aiming to demonstrate that in the social sector the existence of exemptions is justified, but in the case of incomplete exemptions, it can sometimes result in something penalizing.

Finally, it was demonstrated through a real case, that this premise is indeed true, that through the Decree-Law No. 20/90, they aimed to mitigate such reality, however, such law has shown insufficient and given the actual importance of the social sector a wide study should be done by the State aiming towards the definition of a true fiscal policy which protects and promotes private nonprofit which mission is to promote Good without asking for anything in return.

Keywords:

Social sector

Exemptions

Exemption Scheme

Resignation

Índice

1. Introdução	1
2. O Imposto	3
2.1. O nascimento do Imposto.....	3
2.2. A evolução histórica do Imposto em Portugal até ao Séc. XX	5
2.3. A evolução histórica do Imposto em Portugal no Séc. XX.....	8
2.3.1. A Reforma Fiscal de 1922.....	8
2.3.2. A Reforma Fiscal de 1929.....	10
2.3.3. A Reforma Fiscal de 1965.....	11
2.3.4. A Reforma Fiscal de 1989.....	12
2.4. A importância da revolução Liberal nos sistemas tributários atuais	13
3. Os sistemas fiscais e a noção de Justiça	16
4. Os sistemas fiscais e o Poder	21
5. O Terceiro Sector	22
5.1. Definição de Terceiro Sector	22
5.2. Evolução histórica do terceiro Sector.....	23
5.3. A importância do Terceiro Setor na economia.....	29
6. IVA – Um Imposto de Sucesso	30
6.1. Breve enquadramento histórico	30
6.2. A Diretiva IVA	30
6.3. O IVA e a Jurisprudência do TJUE	31
6.4. Principais características do IVA	32
6.5. O Método Subtrativo.....	33
6.6. O IVA Liquidado	34
6.7. O IVA Dedutível.....	35
6.8. O Princípio da Neutralidade.....	36
6.9. As Taxas de IVA.....	38
6.10 O IVA e as entidades Públicas	40

6.11 Problemas atuais.....	45
7. Isenções em IVA.....	47
7.1.A Concessão de Isenções e a Directiva IVA.....	48
7.2.Isenções Objetivas e isenções subjetivas	49
7.3.Isenções Incompletas e isenções completas.....	50
7.3.1. As isenções completas.....	50
7.3.2. As isenções completas.....	53
7.4.O Caso dos Sujeitos Mistos	61
7.5.A aplicação do método da afetação real.....	64
7.6.A aplicação do método da percentagem de dedução (pro rata).....	65
7.7.Renúncias à isenção, previstas no Código do IVA	67
7.8.Restituição de IVA.....	69
7.9.Normativo Contabilístico do Setor Não Lucrativo	70
8. Caso Prático	74
9. Conclusão.....	79
Referências Bibliográficas.....	82

Lista de Abreviaturas

AEC – Antes da Época Cristã

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CEE – Comunidade Económica Europeia

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CMP - Câmara Municipal do Porto

CRP – Constituição da Republica Portuguesa

DL – Decreto-Lei

EC – Época Cristã

EM – Estado Membro

ESNL – Entidades do Setor Não Lucrativo

IMT - Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de bens Imóveis

IPSS - Instituições Particulares de Solidariedade Social

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

ISCAL – Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

NCRF – Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro

OC – Ofício Circulado

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

POC – Plano Oficial de Contabilidade

PWC – PricewaterhouseCoopers

RITI – Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

TUE – Tratado da União Europeia

1. Introdução

Hoje em dia, não é fácil desenvolver um trabalho académico sobre um tema como o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), pois já tanto foi dito e escrito, por pessoas tão profundamente conhecedoras do tema, que nos assalta um sentimento de que já nada de novo temos para dizer e que aquilo que venhamos a escrever, será sempre só e apenas o eco de tudo o que já foi tão brilhantemente escrito.

Confesso que durante algum tempo, este facto me bloqueou intelectualmente. Depois, procurei meditar um pouco sobre o que tinha este Mestrado e a maravilhosa partilha de que pude usufruir, trazido de novo à minha vida.

Conclui que, ao contrário do que todos assumem quando mencionamos que estivemos a fazer um Mestrado em Fiscalidade, pressupondo que tal formação implicou apenas que estivemos a detalhar única e exclusivamente as leis fiscais e que por essa razão agora sabemos muito mais sobre impostos, esta experiência me permitiu crescer como pessoa, e entender muitas aspetos da nossa sociedade que, até esse momento me tinham passado completamente despercebidos.

Assim, decidi passar para o papel, não só aspetos técnicos sobre o IVA, mas também todo um enquadramento que de forma simples e resumida, procura demonstrar que os Impostos estão intimamente relacionados com a forma como gerimos a nossa sociedade e que por essa razão, cabe aos órgãos eleitos por todos nós, garantir que o nosso sistema fiscal não é um obstáculo na defesa dos princípios sociais, mas sim um aliado.

Durante a minha investigação, apercebi-me que, aquilo a que hoje chamamos sociedade social e que está garantida na nossa Constituição, assegurando direitos como a saúde e a educação, foi durante muitos séculos assegurada, dentro do possível, por organizações particulares, quase sempre ligadas à igreja e aos seus princípios orientadores de defesa da vida e da dignidade humana e que, ainda hoje, este tipo de entidades asseguram muitas funções sociais que, o estado como entidade gestora dos nossos impostos não é capaz de assegurar.

No final deste trabalho, espero ter demonstrado que este tipo de entidades, atualmente denominadas como Instituições Particulares de Solidariedade Social (IPSS), desempenham um papel fundamental na nossa sociedade, de uma dimensão que habitualmente não nos

apercebemos, e que, deveriam ser incentivadas e defendidas no nosso sistema fiscal com "unhas e dentes", mas que, nomeadamente em sede de IVA, tal não acontece.

Diz-nos o senso comum, que uma isenção de imposto é um benefício dado ao contribuinte, no entanto, nos últimos anos, vários são os autores que questionam, nomeadamente no caso das Isenções Incompletas, sem possibilidade de renúncia, se não poderão ser, em alguns casos, «um verdadeiro presente envenenado» (Palma, 2011: 23-29).

Assim, este trabalho pretende demonstrar que efetivamente essas isenções por vezes se traduzem num prejuízo para a entidade que delas usufrui e que é urgente e prioritário estudar e implementar uma verdadeira fiscalidade social.

2. O Imposto

Pessoalmente, acredito que conhecer o passado nos permite entender muito melhor o presente, pelo que, considero ser importante iniciar este trabalho, por compreender, ainda que de forma breve, como surgem os impostos e como estes foram evoluindo ao longo do tempo, nomeadamente na sua relação com a noção de Justiça e como essa relação influencia o Poder, sendo que o Professor Doutor João Ricardo Catarino, através da sua vasta pesquisa sobre o tema, editou em 2009, uma obra notável, na qual praticamente todo este ponto se baseia.

2.1. O nascimento do Imposto

Da sua pesquisa, o Professor Doutor João Catarino pôde concluir que, foi

[n]o período que antecedeu a era cristã, por volta do início do terceiro milénio, que se situam as primeiras tentativas de fundar corpos políticos, que frequentemente vieram a reunir, debaixo de um poder único, vastos impérios e numerosas populações. (Catarino, 2009: 29).

Esses são os primeiros sistemas, já organizados segundo uma lógica que pretendia ir ao encontro do fim específico que se pretendia atingir.

Tal como hoje, a conquista de novos territórios exigia recursos que motivavam a pilhagem dos territórios conquistados, como forma de financiar a guerra e como forma de controlar os povos que aí residiam.

O conceito era e continua a ser, que só somos donos de algo, quando o controlamos, e controlar significa na maioria das vezes, subjugar esse algo à nossa vontade, pelo que, se pretende anular, de todas as formas possíveis, a capacidade de reação do subjugado.

Vários autores consideram que o Tributo tem origem, precisamente nos despojos de guerra, (ibid.: 31) os quais permitiam ao vencedor, no imediato, uma maior riqueza, mas deixavam os vencidos, num estado de aniquilação total, que os tornava incapazes de produzir, pelo que, em determinado momento, o despojo de guerra transforma-se numa contribuição a entregar pelo povo vencido ao povo conquistador, a qual permite a este último, extrair durante grandes períodos, importantes recursos financeiros aos povos conquistados, mantendo-os subjugados financeiramente e por isso controlados, mas em simultâneo produtivos. (ibid.: 40)

A título de exemplo, refira-se que, quando estudamos o império Egípcio constatamos que optaram pela cobrança, aos povos conquistados, de um tributo que pretendia compensar o império pela proteção de que passavam a usufruir, transformando a pilhagem numa espécie de “fee” a pagar pelo povo submetido. (ibid.: 32)

O Antigo Império Egípcio terminou por volta de 2300 AEC, sendo que os historiadores relacionam esse facto com causas de ordem política, mas também com os pesados tributos impostos ao povo. (ibid.: 32)

Outro exemplo contata-se quando estudamos o império Romano. O império Romano firmou-se por volta do III século AEC, e terminou por volta de século XV EC. (ibid.: 43)

Os romanos disciplinaram a convivência dos homens em sociedade através de um código de leis e aprenderam com os gregos as normas para tributar. Constituíram um exemplo histórico do Estado que de modo permanente procurou obter das populações vencidas os recursos necessários para os seus gastos.

Vários historiadores, defendem que em paralelo com a pressão exercida por outros povos e a decadência dos valores sociais e morais, uma das causas para o fim do Império Romano, foi a injustiça da política tributária seguida, especialmente agravada, e que pesava fortemente sobre a classe média, e assim desencorajava novos empreendimentos económicos, (ibid.: 49) podendo ler-se num dos textos de Lactânio que “o império tinha mais cobradores de impostos do que contribuintes”. (ibid.: 51)

Os conhecimentos que possuímos atualmente dos grandes impérios da antiguidade, permitem-nos concluir que:

- O tributo já era importante, sendo que, o funcionamento dos impérios, não dependia só dos tributos recebidos das províncias e territórios dominados, dependia também de tributos recolhidos em território interno. (ibid.: 38)
- O tributo já era a principal fonte de receita que permitia suportar as despesas de manutenção da corte, exército e poder espiritual
- O tráfico de comércio interno e externo, já era tributado
- A aplicação do poder tributário encontrou sempre limites, nos privilégios instituídos. (ibid.: 39)

Quando comparamos os princípios de cidadania que encontramos no Império Grego e Romano, constata-se que na Idade Média, se dá um retrocesso de mentalidades, os elementos

do povo são os súbditos, os quais pagam os tributos não por ser uma forma de proteger a coletividade, mas sim, com fundamento numa suposta autorização divina dos soberanos ou dos senhores feudais, que impunham aos súbditos o dever de pagar os tributos.

Nesta época, foi defendido o poder absoluto dos monarcas, corrente que ficou conhecida como Absolutismo, surgindo individualidades e obras literárias nas quais esse poder era defendido, destacando-se a obra de Nicolau Maquiavel, “O Príncipe”.

No entanto, nessa época, a dificuldade para manter os exércitos e as grandes guerras de expansão, fez com que os reis tivessem que pedir ajuda financeira aos nobres e aos grandes comerciantes, concedendo privilégios que implicaram uma descentralização do Poder. (ibid.: 29).

Estes exigiram como contrapartida que o rei renuncia-se a vários dos privilégios, principalmente à arbitrariedade de criar e impor leis absurdas.

Esse momento da história é de grande importância histórica, pois foi com a intervenção dos nobres daquela época que surgiu o tão importante Princípio da Legalidade, onde o rei só poderia exigir uma obrigação dos seus nobres se a mesma fosse aprovada previamente pelo Parlamento.

Na França de Luís XIV sustentar a vida luxuosa do rei e os privilégios concedidos aos nobres e ao clero tornou-se insuportável para o povo, único a quem eram exigidos os impostos, e que sofria com a miséria extrema. O povo da França ergueu-se contra a exploração na Revolução Francesa do final do século XVIII, a qual assumiu como princípios fundamentais a conquista da liberdade, igualdade e fraternidade, materializados na primeira Declaração dos Direitos do Homem (1789). O conceito de Estado de Direito materializa-se, consagrando a Democracia e a separação dos poderes em: Executivo, Legislativo e Judiciário, passando a ser dever da Assembleia do Povo aprovar tanto a despesa como a receita, ou seja, definir quanto e onde gastar e de quem e quanto cobrar de impostos, dando origem à instituição do Orçamento Público.

2.2. A evolução histórica do Imposto em Portugal até ao Séc. XX

Pode dizer-se que Portugal nasce em 1139, sendo que só em 1143 o Rei de Leão e Castela reconhece D. Afonso Henriques como Rei de Portugal.

O Rei desde logo se assumiu como exercendo a sua autoridade em nome de um interesse geral, da “res pública”, sendo afirmada a ideia do Poder Real como propriedade do monarca, que procurava impedir abusos e intervir no sentido da procura de uma justiça centralizada e de um sistema financeiro planificado que permitisse reforçar os poderes centrais. (ibid.: 143)

Nos Séculos XII e XIII quase todos os esforços estavam centralizados no esforço de guerra, que permitisse reconquistar aos Mouros o território ocupado, sendo que existem registos que parecem confirmar que em Março de 1249, foram reconquistados aos Mouros os últimos territórios Algarvios.

Para o esforço de guerra, o Rei viu-se forçado a retribuir à Nobreza o seu empenho, concedendo privilégios que em parte significavam prescindir de alguns dos seus poderes, no entanto, a administração central continuava a pertencer ao Rei e aos seus conselheiros, os quais tinham cargos com funções bastante específicas.

Todavia, o exercício do “poder régio” não se fazia sem oposição das outras classes sociais, que procuravam a todo o custo manter os seus privilégios, o que tolhia o poder régio.

Logo em 1211, D. Afonso II tinha declarado solenemente que a si competia a suprema magistratura judicial e em 1317, D. Dinis declarara que entendia dever reservar para a coroa a execução da justiça maior, defendendo este principio, vigorosamente, nas cortes de Leiria de 1372.

Nas Ordenações Afonsinas (Terminadas em 1446 – Séc. XV), pode ler-se que, embora se reconheça aos Juizes o direito de aplicar a lei, por vezes, estes deveriam pedir confirmação ao Rei, isto é, constata-se uma centralização da alta Justiça no Monarca.

Vários autores confirmam que a existência do tributo é sempre uma constante e uma importante fonte de receita para o poder, sendo que o rei podia inclusive doar a particulares o direito de cobrar determinado “fiscalia” em determinada região, os quais por sua vez os podiam transmitir a outros particulares, o que descentralizou a recolha da receita dos tributos e conduziu a uma realidade de difícil controlo.

Ainda no séc. XIII, D. Dinis funda a Casa dos Contos, criando o primeiro enquadramento estruturado da realidade tributária, sendo realizadas fiscalizações financeiras à escala do reino, com o objetivo de disciplinar os súbditos e conter abusos.

Ao Estado-Justiça sucedia agora o Estado-Tributo, se no primeiro o poder era exercido pela procura da centralização do poder legal, agora o poder passa a ser exercido também pela centralização da receita do tributo.

Constata-se assim que a monarquia portuguesa desde cedo que procura a centralização do poder político, sendo que numa 1ª fase o faz procurando centralizar a justiça e que numa 2ª fase compreende que é igualmente importante centralizar o poder económico, através da centralização e controlo da recolha dos tributos.

Nos finais do séc. XV e começo do séc. XVI, são operadas um conjunto de reformas financeiras que visavam dotar o Estado de melhores estruturas, mas também incrementar a receita, objetivo que, embora nem sempre conseguido, acompanhou todas as reformas posteriores até aos nossos dias.

Essas reformas, de que faz parte a reforma dos forais, procuraram uniformizar as normas de tributação nas várias regiões do reino, e ao mesmo tempo cortar privilégios e assim reforçar o poder político do Rei.

Estas reformas alteraram a relação de poder e modificaram as relações sociais ao tornar público o que era privado, e ao afirmar que o que é público é do estado.

Embora ao nível das finanças públicas muitas alterações tenham vindo a ser realizadas, ao nível do tributo estava constituída a base jurídica que estipulou a cobrança de uma multiplicidade de direitos que asseguraram a sobrevivência das casas nobres, eclesiásticas e senhoriais até ao séc. XIX.

No séc. XVII e XVIII, continua a tendência de centralização do poder político na figura do Estado, assumindo-se que, o tributo ou em sentido lato a Administração Financeira do Estado é crucial para o reforço desse poder.

No séc. XIV, Portugal tinha mergulhado numa profunda crise, que se começa a inverter no final do século com um grande aumento populacional e as primeiras descobertas ultramarinas, sendo que deste período o poder régio tinha saído reforçado, pois, apoiado no aparecimento do conceito de Estado, havia realizado expropriações e cortado privilégios instituídos.

No séc. XIX as invasões francesas e as revoluções europeias afetam de forma muito negativa a indústria e o comércio. As finanças públicas mergulham num total desequilíbrio que

implicou o sucessivo lançamento de impostos e de empréstimos públicos que fazem crescer o descontentamento e desembocam na revolução liberal de 1820.

Contrariando as teorias absolutistas dos séculos anteriores, a Revolução Liberal pretende colocar o homem no centro da atividade social e não o Estado, defendendo a existência de direitos individuais e alienáveis da pessoa humana como a liberdade e a igualdade de todos perante a lei. É defendida a existência de um Estado representativo, a separação de poderes e a necessidade de realizar constituições escritas.

Assim, em 1822, surge a primeira Constituição (Constituição Política da Monarquia Portuguesa), a qual legitima o exercício do poder político e que no plano tributário constituiu um importante mecanismo ao prever de uma forma inovadora e abrangente o princípio da generalidade do imposto e a necessidade de um novo sistema fiscal.

A lei que antes nascia da vontade do monarca, agora nasce da vontade dos cidadãos, por votação dos seus representantes juntos em cortes.

Nos períodos anteriores ao Liberalismo predominavam princípios de Justiça comutativa, na qual o tributo se considerava justo porque era cobrado igual valor absoluto a todos os cidadãos.

Após a República, em 1910, é criado o Ministério das Finanças e o sistema tributário Português entra na idade moderna, vindo a sofrer profundas transformações ao longo do Séc. XX.

2.3. A evolução histórica do Imposto em Portugal no Séc. XX

No século XX dão-se 4 grandes reformas Fiscais: 1922, 1929, 1965 e 1989

2.3.1. A Reforma Fiscal de 1922

A entrada no Séc. XX é marcada por profundas mudanças do pensamento económico e político que a par com a instabilidade e descontentamento do povo, culminam com o fim da monarquia constitucional na implantação da República a 5 de outubro de 1910.

Como referimos, após a República, foi finalmente criado o Ministério das Finanças e o sistema tributário Português entra na Idade Moderna.

É defendida a existência de muitas necessidades coletivas que para serem satisfeitas impõem dotar o Estado dos respetivos recursos económicos, e que isso só será possível com uma profunda reforma financeira/fiscal.

Antes da Reforma de 1922, Portugal vive uma realidade tributária não sistematizada, característica da época liberal e resultante de um conjunto de reformas sucessivas, das quais não resultou qualquer efeito abrangente, mantendo-se praticamente a estrutura irracional de impostos indiretos, principalmente sobre o consumo.

A situação económica e política do país era caótica, desde 1910 até 1922, o país teve 60 Ministros das Finanças.

Em 1922, surge finalmente uma lei que marca a diferença pela sua abrangência e ideais defendidos, e que embora do ponto de vista das receitas, não tenha sido um sucesso, significou sem dúvida um passo importante no sentido de conferir à realidade fiscal uma estabilidade e sistematização que até aí não existia e que foi o primeiro passo no caminho da evolução científica e técnica do Direito Tributário.

Pode dizer-se que a reforma de 1922 era brilhante no campo das ideias, das quais se destaca a da generalidade, da uniformidade, da salvaguarda do mínimo de existência e da progressividade, surgindo pela primeira vez, ainda que sem relevada expressão, os impostos progressivos.

Assiste-se ao início da limitação dos direitos privados a favor dos interesses coletivos e por consequência à transformação do Estado-polícia em Estado-providência.

O Estado evoca o direito de tributar como algo da sua exclusiva competência e aplica impostos cedulares, incidentes sobre as diversas fontes de rendimentos (cédulas), os quais não tomavam em consideração quaisquer circunstâncias pessoais dos contribuintes.

Por se considerarem mais justos, procura-se cobrar rendimentos reais e efetivos, no entanto,

- foram integralmente mantidas as estruturas orgânicas e funcionais, as quais estavam insuficientemente habilitadas para a execução do sistema tributário criado, não se verificando qualquer evolução nos seus procedimentos e sistemas de trabalho
- é ignorado o facto de os cidadãos não possuírem ainda uma cultura contributiva cumpridora,
- o facto de o povo ser quase analfabeto e de
- os próprios técnicos tributários possuírem baixas qualificações

Factos que determinaram o insucesso da reforma.

2.3.2. A Reforma Fiscal de 1929

Em consequência do insucesso em termos de receita obtida da reforma de 1922, aliado ao agravamento económico da situação externa (grande depressão de 1929), Portugal enfrenta tempos difíceis, de grandes dificuldades económicas e de grande instabilidade política, abrindo portas ao advento do Estado Novo em 1926, e ao totalitarismo do estado, isto é, à ditadura financeira.

Salazar apercebe-se que, a resolução da crise de autoridade depende da resolução do problema financeiro, e que a crise do tributo era afinal a crise do poder e do Estado.

Assim, em 1929 o regime tributário de 1922 foi substituído. É reconhecida a não existência de estruturas que permitam manter a tributação do rendimento efetivo e esta é abandonada, a favor da tributação do rendimento normal, sendo ignorados os ideais de justiça tributária que vinham a ser defendidos.

São privilegiados os impostos que possibilitem maior receita:

- é abolida a tributação sobre o consumo
- é revogada a denominada contribuição de registo,
- mas são retomados os impostos de sisa e
- sobre sucessões e doações,
- é mantido o imposto de selo
- e criado o imposto de transações, que em algumas fases do circuito económico é aplicado cumulativamente com outros impostos,
- e dá-se a criação de impostos específicos para certos tipos de bens, considerados de “luxo” como por exemplo o tabaco, bebidas, carros e álcool

Esta reforma, de âmbito alargado, pragmática, aplicada por um estado centralizador, revela-se altamente eficiente na obtenção de receitas e pode dizer-se que, em termos económicos foi um sucesso, pois ao aumento da receita aliou uma forte limitação das despesas públicas, o que no seu conjunto possibilitou o rápido equilíbrio das contas públicas.

Paralelamente, é criado um regime de contencioso administrativo, que embora não tenha no imediato um grande impacto prático, transmite uma mensagem de obrigatoriedade de cumprimento das obrigações fiscais.

Garantiu-se que, a Constituição dava suporte às reformas operadas, com a alteração constitucional de 1933, na qual são consagrados importantes poderes estatais e obrigações dos contribuinte, como por exemplo «a subordinação dos particulares ao geral» e para todos os cidadãos «a obrigação de contribuir, conforme os seus haveres, para os encargos públicos».

Esta reforma peca por privilegiar unicamente a obtenção de receita, ignorando o quadro económico e a real capacidade contributiva dos contribuintes.

2.3.3. A Reforma Fiscal de 1965

Nos anos 40, os efeitos da guerra e do pós-guerra deram início a um período de crescente instabilidade que os anos 50 e 60 vieram agudizar. A situação dos territórios ultramarinos fez aumentar a necessidade de receita, mostrando-se o sistema tributário de 1929 incapaz de os recolher, sendo que, em simultâneo, estava generalizada a ideia que o próprio sistema tributário era fonte de muitas injustiças tributárias.

Internacionalmente, o fator globalização cresce exponencialmente e ganham força algumas organizações mundiais, como por exemplo a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), que passam a emitir recomendações incontornáveis, sendo recomendado internacionalmente que, a justiça tributária passa obrigatoriamente pela tributação do rendimento real e do consumo efetivo e não do rendimento normal.

Neste quadro, em 1965 é feita uma reforma que lança as bases de uma ordem tributária assente na pessoa humana e na sua realização integral, no entanto, ainda faltavam estruturas essenciais para a implementação do Imposto Único sobre o Rendimento, objetivo que só foi concretizado na reforma de 1989.

À semelhança da reforma de 1929, também a de 1965 não conheceu o sucesso de implementação ambicionado por falta de estruturas de apoio, pois faltava:

- Cultura científica
- Estabelecimentos de ensino superior
- Técnicos de fiscalidade
- Faltava principalmente, uma real alteração de mentalidades

Na realidade, face à diminuição das despesas, rapidamente o legislador se viu obrigado a retroceder:

- O rendimento do trabalho que estava submetido a um regime de taxas degressivas, veio a partir de 69 a ser sujeito a um regime de taxas progressivas

Tendo inicialmente o imposto de transações, as características de um imposto real sobre as vendas, em 1979 foi transformado num imposto sobre o volume de negócios.

2.3.4. A Reforma Fiscal de 1989

A revolução de 1974 é um facto social incontornável, que pela mudança de paradigma social que era suposto implicar, deveria ter de imediato implicado profundas alterações legislativas, no entanto a instabilidade política que dela resultou impediu mudanças legislativas imediatas.

Nos finais dos anos 70, o sistema implementado na reforma de 60, encontrava-se completamente desvirtuado dos seus objetivos iniciais, tendo-se regressado à tributação dos rendimentos normais e constatando-se a sua completa descaracterização, por sucessivas alterações que transformaram a reforma num sistema injusto e sem controlo judiciário.

A reforma dos anos 90, na realidade começa com a entrada em vigor em 1986 de um novo modelo de tributação geral sobre o consumo, o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), um imposto que se defendia ter a capacidade de ser neutro, e com a entrada em vigor de um novo imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) e das pessoas coletivas (IRC) em 1989.

A implementação destes impostos marcam a passagem definitiva de um sistema de tributação de rendimentos normais para a tributação de rendimentos reais e em simultâneo à passagem da tributação do rendimento fonte para a tributação do rendimento acréscimo.

É assumido que os tributos devem procurar promover a justiça social, a justiça redistributiva, com a implementação em larga escala de impostos de carácter progressivo, nos quais, quanto maior é o rendimento maior é a taxa de imposto, ou seja, defende-se que quem mais possui mais deve contribuir

Constatamos assim que, quer se concorde ou não com os pressupostos, na realidade as quatro reformas procuraram sempre, através do imposto atingir a Justiça Social.

2.4. A importância da Revolução Liberal nos sistemas tributários atuais

As ideologias Liberais tiveram um papel decisivo na sociedade ocidental que hoje conhecemos, colocando o indivíduo e a necessidade de o proteger no centro da vida em sociedade, e são a base da ordem constitucional que hoje temos.

A reforma Liberal trouxe um paradigma inteiramente novo, com novos valores que procuravam a racionalidade política, económica e financeira. (ibid.: 168)

No entanto, de acordo com esta ideologia, os sistemas fiscais do período liberal assentam numa ideia de justiça meramente formal, pois para que o sistema fosse justo, apenas se impunha a igualdade na forma de tratar o contribuinte. Deveria existir uma indiferença perante a capacidade tributária do beneficiário, pelo que, o tributo deveria ser aplicado percentualmente, isto é, quanto maior era a matéria coletável, mais o contribuinte pagava em termos absolutos, mas em termos relativos todos pagavam igual. Não existia a ideia de que o imposto devesse ter um papel redistribuidor da riqueza.

Nas teorias Liberais, o Estado assume-se como um Estado que se deseja NEUTRO, que não intervêm a não ser pela criação das regras de Direito. Ao Estado deve caber somente a criação e manutenção de serviços públicos essenciais e o imposto deverá ser apenas para a cobertura dessas despesas públicas.

De entre os vários princípios, são de salientar:

- O princípio do consentimento

O lançamento de impostos implica um consentimento prévio dos cidadãos, sendo que, o poder política deveria justificar claramente os motivos que impunham a necessidade de lançar esse imposto. Esse consentimento prévio seria exprimido através dos parlamentos nacionais, onde o povo estaria adequadamente representado (ibid.: 168).

- O princípio da legalidade tributária

Baseia-se numa nova ideia de Estado Legal-racional, segundo a legalidade tributária ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados nos termos previstos na Constituição (Artigos 103.º, 112.º e 165.º da CRP) (ibid.: 168).

- O princípio da não intervenção do Estado na economia

Está diretamente ligado à ideia de estado mínimo. O Estado deve ser neutro, não podendo através da sua ação condicionar ou influenciar as escolhas económicas (ibid.: 169).

- O princípio da autorização anual do lançamento e cobrança de impostos

Os tributos só deverão ser lançados quando a despesa pública o justificar, sendo este o princípio que está na génese do atual Orçamento de Estado (ibid.: 169).

- O princípio da autorização prévia para a contração de empréstimos públicos

Trata-se de uma ideia estruturante, o Rei deixa de ter poder para contrair empréstimos públicos, esse poder passa a ser do Parlamento, órgão representativo do “povo”. Dada a facilidade com que os governos solicitam e obtêm do “povo” autorização para a contração de novos empréstimos, este princípio devia ser reequacionado, como o provam as altas taxas de endividamento público sem que o povo tenha consciência deles e do impacto na sua vida presente e futura (ibid.: 170).

- O princípio da tributação segundo uma ideia de justiça distributiva

Antes das teorias Liberais, é defendida a justiça comutativa, na qual o imposto é cobrado por cabeça. Nesta nova ideologia, é defendida uma justiça distributiva, um ideal de justiça que considerava ser necessário ter em consideração a capacidade contributiva de cada um, surgindo então um modelo de imposto proporcional, cuja taxa se mantém constante à medida que a matéria tributável aumenta (ibid.: 170).

- O princípio da Universalidade da tributação

Cria-se nesta época o primeiro imposto universal. Defende-se a igualdade de todos os cidadãos perante a lei, defendendo-se o fim de isenções de natureza subjetiva. Pretende-se materializar as reivindicações de igualdade de todos os cidadãos perante a lei, saídas da Revolução Francesa (ibid.: 171).

- O princípio do equilíbrio orçamental

Defende-se a disciplina e a transparência financeira das ações do Estado. Se por um lado se defende que os impostos só deverão existir para fazer face à despesa, a despesa também só pode ser efetuada se existir receita que permita. O princípio é formalizado na figura do Orçamento do Estado e constitui ainda hoje um instrumento financeiro público da maior relevância (ibid.: 171).

- O princípio da centralização financeira

O triunfo das revoluções liberais determinou a extinção das instituições financeiras do antigo regime e com elas a extinção dos regimes de privilégios que constavam dos forais, geradores de abusos de toda a espécie.

Tais reformas significaram o nascimento do Estado Financeiro na sua aceção moderna com a extinção dos privilégios tributários (isenções subjetivas e hereditárias) da nobreza e do clero e com o confisco das propriedades.

As novas ideias de liberalismo económico e da não intervenção do Estado na economia precisavam desta centralização como forma de garantir a igualdade de sacrifício de todos, segundo as suas capacidades para contribuir (ibid.: 171).

- Princípio da repartição da interdependência de poderes

É defendido que “o poder absoluto corrompe absolutamente”, pelo que, para garantir os direitos dos cidadãos, num estado constitucional devem existir vários poderes que embora interdependentes entre si, em simultâneo se controlam mutuamente. Atualmente, a competência financeira do Estado está dividida pelos diversos órgãos de soberania, que atualmente são: Governo, Assembleia da República e o Tribunal de Contas (ibid.: 172).

Esta ideologia, não impediu que o tributo continua-se a ser a receita típica do liberalismo, sendo que tais doutrinas nunca conseguiram ser totalmente aplicadas, pois o Estado nunca abandonou completamente as suas funções de intervenção na economia.

3. Os sistemas fiscais e a noção de Justiça

Este é sem dúvida um tema apaixonante, que desde a antiguidade que é questionado e discutido, por filósofos, religiosos, políticos e pelo homem comum, em quase todos os momentos da sua vida.

Platão, filósofo nascido em Atenas provavelmente no ano 427 AEC, disse no seu “Diálogo sobre a Justiça” que, a justiça era um valor da alma, da sabedoria ou da inteligência humana. (Catarino, 2013: 22).

Ao longo da história, a humanidade tem procurado constantemente atingir o ideal de justiça, sendo que, este ideal foi variando em função do momento histórico e foi evoluindo com a própria humanidade, sendo facilmente constatados imensos exemplos de factos que já foram considerados de uma justiça inquestionável e que hoje são considerados profundamente injustos, sendo que o oposto também é verdade.

Essa realidade, também acontece quando comparamos em momentos temporais iguais, espaços geográficos diferentes, surgindo noções de Justiça bastante diferentes. A título de exemplo, refira-se o facto de este mês, a comunicação social ter noticiado que, na Arábia Saudita, as mulheres votaram pela primeira vez, sendo que, este era o último país do mundo onde esta restrição se mantinha e que nesse País, as mulheres continuam a estar impedidas de conduzir e de viajar sem autorização dos maridos. Certamente que, se fossemos questionar as mulheres portuguesas sobre esta realidade, todas diriam que é inaceitável, porque é uma discriminação que constitui uma profunda injustiça, no entanto, se a mesma questão fosse colocada às mulheres da Arábia Saudita, acredito que, muitas diriam que se justifica e se fosse colocada aos homens, acredito seria um número muito reduzido os que a considerariam injusta.

No entanto, embora existam diferenças substanciais quanto à classificação de determinado facto como justo ou injusto, penso poder dizer-se que, em praticamente todas as culturas, o ideal de Justiça caminha lado a lado com a ideia de igualdade.

Porém, a “ideia de igualdade” é um outro mundo por descobrir, pois parecendo um conceito básico, na realidade levanta questões bastante discutíveis e pertinentes que têm sido discutidas e analisadas pelos mais diversos autores, dos quais destacamos de forma extremamente sintética, John Rawls e Amartya Sen:

- Para Rawls, filósofo Americano nascido em 1921, sermos todos iguais é sermos todos iguais perante a lei, considera que algumas desigualdades sociais se justificam, desde que, as mesmas resultem em vantagens compensadoras para todos, isto é, é justo mesmo que seja diferente (desigual) desde que represente uma melhoria social para todos. Aceita que como indivíduos diferentes, uns ganhem mais do que outros, e que os sistemas fiscais sejam utilizados como mecanismo de correção, mas através da tributação do consumo e não através da tributação do rendimento. (Catarino, 2008)
- Para Amartya Sen, economista Indiano, nascido em 1933, a grande preocupação deverá ser o desenvolvimento de uma teoria de justiça que permita encontrar um método de repartição dos bens que faça as pessoas “felizes”, o enfoque não deve ser no que se possui. Posso ter pouco e ser feliz. Amartya Sen defende que a verdadeira desigualdade social, não é a desigualdade de riqueza, mas sim a desigualdade de possibilidade de obtenção de competências básicas que permitam ter liberdade de oportunidades para agir, isto é, se a todos forem dadas as mesmas oportunidades, então ao chegar ao “mercado” em igualdade de circunstâncias, o sucesso vai depender efetivamente das capacidades e empenho individuais. (ibid.:)

No espaço Europeu, onde os ideais liberais estão profundamente enraizados, acredita-se que esta igualdade se consegue principalmente pela aplicação do Princípio da não-discriminação, constituindo este um dos pilares básicos do Direito Europeu.

A maior parte de nós, antes de se dedicar ao estudo desta questão, responderia que não discriminar, significa tratar todos por igual, independentemente do seu sexo, raça, religião, etc., isto é, independentemente de qualquer característica particular que o diferencie dos seus semelhantes.

No entanto, na realidade o Direito, que constitui a ciência pela qual o homem procura concretizar esse ideal, há já muito tempo que percebeu que ser justo, não discriminar, é atribuir:

TRATAMENTO IGUAL DO QUE É IGUAL

e

TRATAMENTO DIFERENTE DO QUE É DIFERENTE

Nas sociedades modernas, em busca do ideal de justiça, foram garantidos a todos os cidadãos direitos fundamentais, sendo que, no sistema jurídico português, os direitos fundamentais

são em primeiro lugar, assegurados pela Constituição da República Portuguesa (CRP), a lei fundamental do Estado, que prevalece sobre todas as outras, e que quando analisamos, constatamos estar repleta de preocupações com a justiça e o respeito pelo Princípio da Igualdade. O artigo 13º assegura que:

[T]odos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei; Ninguém pode ser privilegiado, beneficiado, prejudicado, privado de qualquer direito ou isento de qualquer dever em razão de ascendência, sexo, raça, língua, território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução, situação económica, condição social ou orientação sexual.

Portugal é um país que se encontra integrado na União Europeia em termos políticos, económicos e jurídicos, espaço onde o princípio da igualdade e da não discriminação é considerado um direito fundamental.

Assim, o facto de «numa perspectiva hierárquica, a Constituição» ser «indiscutivelmente a primeira das fontes ou modos de revelação das normas jurídico-fiscais» (Nabais, 2010: 123) aliado ao normativo europeu, faz com que se constate no sistema fiscal português uma preocupação constante de assegurar a salvaguarda dos direitos fundamentais, pelo que o princípio da igualdade é transversal em todos eles.

Nos últimos anos, em virtude dos desenvolvimentos tecnológicos e consequente globalização, os sistemas jurídicos e fiscais tiveram que mudar radicalmente os seus paradigmas tendo que assumir o princípio da não-discriminação como uma das principais prioridades no domínio do Direito Internacional.

No entanto, pessoalmente parece-me que a manta de retalhos que é hoje o complexo sistema fiscal que possuímos se esqueceu, que qualquer sistema tributário possui três eixos (Catarino, 2013: 20):

- A Liberdade, como pressuposto e condição da ordem tributária – o qual emerge do reconhecimento universal da Liberdade como um direito fundamental (ibid.: 20)
- A centralidade da pessoa humana – no qual deve ser reconhecido que o homem é a raiz, o limite e a razão do sistema de poder instituído (ibid.: 21)
- A ideia de justiça e as suas manifestações – sendo que, no plano prático, a ideia de Justiça, assenta no interesse social, pois o bem-estar de todos depende da existência de um sistema de cooperação. (ibid.: 22, 25)

Também considero que hoje é claro, que a procura da justiça social implicará sempre um sistema fiscal que consiga fazer uma redistribuição do rendimento que permita a todos viver dentro dos parâmetros da dignidade humana, no entanto, a existência de normativos europeus que se pretendia levassem à harmonização dos sistemas fiscais e conduzissem a uma sociedade europeia na qual os sistemas fiscais não influenciassem as decisões dos cidadãos, não é uma realidade, pois «não impediu o surgimento de amplas políticas públicas direcionadas aos mais diversos apoios» e «[d] aí resultaram sistemas fiscais complexos não sendo fácil obter um quadro preciso quanto aos seus efeitos gerais sobre a redistribuição do rendimento». (Catarino, 2008: 499)

A tão falada e desejada justiça social, na realidade, depende apenas de criar

[a] convicção geral de que pode ser alcançada uma justa distribuição de rendimento e de riqueza, a acção política altera os regimes de imposto, dando assim corpo às reivindicações dos povos que anuem na convicção de que os custos associados não-de recair sobre todos os demais ou, pelo menos, de que os benefícios não-de suplantar os encargos que sobre o sujeito concretamente não-de recair. Contudo, a aceitação quase universal de uma opinião não prova a sua validade. A crença universal em bruxas ou fantasmas não significa que eles existam, pelo que o termo justiça social é como o termo bruxa, na medida em que ambos referem algo que não existe. (Catarino, 2008: 231)

Um pouco a título de conclusão intercalar, podemos dizer que, embora a maior parte de nós não se aperceba, vivermos numa sociedade justa ou injusta, depende largamente do sistema fiscal instituído, o qual exerce sobre a realidade que nos rodeia uma influência quase “aterradora”, que condiciona de forma determinante o nosso presente e o nosso futuro e o dos nossos filhos, sendo que, pessoalmente me identifico com Amartya Sen, justiça social é igualdade de oportunidades, é por exemplo existir um sistema de ensino acessível a todos, que nos garanta que, nascendo pobres ou mais abastados todos podem aspirar a um futuro diferente daquele que lhes foi destinado pelo nascimento.

Também concordo com uma pessoa que admiro e que certo dia me disse, que sob a desculpa de se querer ser justo, não se pode decidir dar sapatos 36 a todos, pois embora todos precisem de sapatos, e eu até tenha dado igual a todos, alguns ficaram efetivamente com o seu problema resolvido, mas muitos não.

A maior parte das entidades do setor não lucrativo, nascem da identificação, por parte da sociedade civil, de situações que o Estado não consegue resolver por insuficiência ou má aplicação dos fundos provenientes do sistema fiscal. Sendo que, muitas vezes este tipo de

entidades consegue resolver essas situações porque na sua equação de justiça entra um elemento completamente diferente, o “amor ao próximo”.

Recentemente, assisti a um seminário onde esta questão foi abordada de uma forma que considerei brilhante e gostaria de partilhar:

Se eu tiver um Bolo de Chocolate, e estivermos três pessoas à mesa, como faço? Segundo o ideal de Justiça, divido o bolo em três fatias iguais e dou uma a cada pessoa. Como sou humana, e o povo há muito que diz que “Quem parte e reparte e não fica com a melhor parte, ou é tolo, ou não tem arte”, quase que intuitivamente, ficarei com a fatia ligeiramente maior. E se as duas pessoas que estão sentadas à mesa forem os meus filhos? Na equação entra a variável “amor” e muito provavelmente eu até divido o Bolo de Chocolate em dois e dou uma fatia a cada um deles.

4. Os sistemas fiscais e o Poder

Este é sem dúvida um outro tema apaixonante, sobre o qual muito poderia ser dito, no entanto, não sendo um dos focos deste trabalho, farei apenas alguns breves apontamentos que me parecem importantes à compreensão da forma como nos relacionamos com os impostos que o Poder vai instituindo.

Pela evolução do imposto sinteticamente descrita no ponto dois deste trabalho, pudemos constatar que, os sistemas fiscais e o Poder estão ligados de uma forma incontornável, e que desde a antiguidade que o tributo é uma forma de controlar ou seja, exercer poder sobre os povos.

Vimos que, ao longo da história, a sua aplicação financiou a existência de grandes impérios, mas que o uso abusivo desta ferramenta de organização social, também teve um efeito decisivo na queda desses mesmos impérios.

O poder só existe enquanto há quem obedeça, e a obediência não é infinita, sendo que, a noção de Justiça, a qual também foi ao longo dos tempos evoluindo, é o motor principal dessa obediência ou da quebra de um ciclo de obediência.

O indivíduo, aceita o tributo como algo inevitável e até desejável, na expectativa que este seja aplicado na satisfação de necessidades coletivas imprescindíveis como a manutenção da segurança, o acesso à educação ou à saúde. No entanto, quando o mesmo é aplicado em tal medida que inviabiliza aquela que o indivíduo considera ser a sua qualidade de vida mínima, e este sente que não recebe contrapartidas que justifiquem esse tributo, começa a questionar a pertinência da sua existência e o respetivo Poder que o aplica.

Como vimos, a noção de razoável, justiça, aceitável, tem para cada um de nós, limites, e quando esses limites são ultrapassados, colocamos em causa a nossa obrigação de obediência e passamos a desenvolver uma resistência natural que coloca o poder instituído em perigo.

Embora conscientes de que é impossível agradar a todos, cabe aos órgãos eleitos procurar tributar na procura constante da satisfação coletiva.

Em geral, o declínio do tributo arrasta consigo o declínio do Poder. A criação de um Estado forte que consegue exercer um poder efetivo depende da capacidade dos órgãos institucionais de criarem um sistema tributário coerente e atuante, que gere receita sem influenciar recessivamente os recursos, pondo em perigo os meios de produção e a própria coesão social.

5. O Terceiro Sector

Na Constituição da República Portuguesa, está assumido que Portugal é um país que se rege pelo Princípio do Estado Social, sendo que, no artigo 81.º da CRP, são definidas várias «incumbências prioritárias do Estado», que «têm naturalmente implicações importantes no domínio do direito dos impostos» (Nabais, 2010: 158), no facto de na nossa sociedade tantas atividades serem do domínio quase que exclusivamente público, e de todos assumirmos como cidadãos, tantos direitos.

Numa sociedade onde queremos sentir que o Estado tem obrigação de nos prover quase tudo, surge a necessidade de uma máquina estatal de uma dimensão quase incontrolável, que infelizmente, por mais que se esforce, nunca satisfaz tudo e todos.

Assim, em parte pela ineficiência revelada pelo Estado para acorrer a todas as necessidades sociais e em parte devido a este sentimento permanente de injustiça, aliado a uma grande liberdade de associação e conseqüente poder de intervenção dos cidadãos, temos assistido nas últimas décadas a um crescimento sistemático do chamado terceiro sector.

5.1. Definição de Terceiro Sector

Quando se procura uma definição de Terceiro Sector, o conceito surge por vezes associado ao de Economia Social e ao de Setor Social e Solidário, sendo hoje evidente, que qualquer que seja a denominação que se opte por dar, este é efetivamente um setor completamente diferente do Estado (primeiro setor) e do setor mercado com fins lucrativos (segundo setor).

Recentemente a Administração Fiscal Portuguesa reconheceu a necessidade de emitir um manual dirigido ao “Setor Social e Solidário”, no qual fossem resumidos os Direitos e Deveres deste tipo de instituições, sendo que, iniciou esse documento definindo que,

«A Economia Social integra um vasto conjunto de entidades com personalidade jurídica que, organizadas de forma coletiva, são criadas com o fim de satisfazer as necessidades dos seus membros, produzindo bens ou serviços sem finalidade lucrativa.

São exemplos de entidades que integram o terceiro setor da economia: as Cooperativas, Fundações, Instituições Particulares de Solidariedade Social (IPSS), Santas Casas da Misericórdia, Mutualidades e Associações de reconhecido interesse público sem

carácter lucrativo, com vista à prossecução de objetivos de solidariedade social consignados na Constituição.»

No Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), no Art.º 10, é definido o conceito de organismos sem finalidade lucrativa, sendo assumido que são organismos que:

- a) Em caso algum distribuem lucros e os seus corpos gerentes não podem ter para si ou interposta pessoa, algum interesse direto ou indireto nos resultados da exploração;
- b) Têm que possuir escrituração que abranja todas as suas atividades e esta deverá estar à disposição dos serviços fiscais, designadamente para comprovação do referido na alínea anterior;
- c) Deverão praticar preços homologados pelas autoridades públicas ou, para as operações não suscetíveis de homologação, preços inferiores aos exigidos para análogas operações pelas empresas comerciais sujeitas de imposto;
- d) Não podem entrar em concorrência direta com sujeitos passivos do imposto.

5.2. Evolução histórica do terceiro Sector

No nosso país a proteção social com o intuito de atenuar as dificuldades dos mais desfavorecidos, esteve durante muitos anos quase que exclusivamente associada às instituições particulares de solidariedade social.

É com elas que surgem os primeiros serviços e equipamentos sociais, que pretendem dar proteção e apoio aos mais carenciados, normalmente associados a entidades de cariz religioso.

Pode dizer-se que, antes da proteção social ser um direito legal, garantido pela constituição a todos os cidadãos, já a consciência da sua necessidade era uma realidade na sociedade, surgindo instituições que, de forma organizada, procuravam congregar vontades e recursos de alguns que lhes permitissem aliviar o sofrimento de outros.

Em pleno Sec. XX, durante o regime do Estado Novo, as instituições privadas continuavam a dominar na proteção social, estando legalmente consagrado o regime de ação meramente complementar do Estado (Estatuto da Assistência Social – Lei n.º 1998, de 15 de maio de 1944).

A Constituição Política da República Portuguesa de 1933, veio estabelecer no seu artigo 6.º, nº 3, que incumbia ao Estado: “zelar pela melhoria de condições das classes sociais mais desfavorecidas, obstando a que aquelas desçam abaixo do mínimo de existência humanamente suficiente”.

Nos Artigos 14º e 15º foi ainda consagrado que cabia ao Estado reconhecer as corporações e promover e auxiliar a sua formação e no artigo 41º foi tornado evidente o papel que o Estado atribuía às instituições de assistência, sendo dito que “o Estado favorece as instituições de solidariedade, previdência, cooperação e mutualidade.”

Isto é, a proteção social cabia às instituições privadas, sendo que ao Estado competia um papel de orientação, inspeção e fiscalização.

Em 1944 foi publicado o Estatuto da Assistência Social (Lei n.º 1998, de 15 de maio de 1944), o qual estabeleceu as bases reguladoras dos serviços de assistência social.

Este diploma vem reafirmar a necessidade de valorizar a assistência privada e que o Estado deve assumir um papel complementar de orientação, de inspeção e de fiscalização e que sempre que possível, os estabelecimentos de assistência oficiais devem ser convertidos em particulares, sendo definidas regras para atribuição de subsídios às instituições privadas.

Fica consagrada a possibilidade do Estado comparticipar em despesas de construção, remodelação e apetrechamento dos estabelecimentos a cargo das instituições particulares, no entanto, essa comparticipação só podia ser efetuada na justa medida em que esses encargos não pudessem ser suportados com recursos próprios das instituições.

Em 1963 foi publicada a primeira Lei de Bases da Política de Saúde e Assistência (Lei n.º 2120, de 19 de julho de 1963), na qual é mantido o pressuposto de que ao Estado cabe uma ação complementar no âmbito da política de saúde e assistência.

Constatamos assim, que até 1974 a intervenção social em Portugal era exercida pelas instituições privadas, com base no conceito de caridade social, sendo que o Estado sempre evitou assumir um compromisso em termos de proteção social da população.

Só a partir de 1974, surge o conceito de Estado Social que hoje tomamos como certo e quase esquecemos ser uma realidade tão recente.

Apenas com a Constituição da República Portuguesa de 1976 (Decreto da Presidência da República de aprovação da Constituição da República Portuguesa, de 10 de abril de 1976) é

legalmente instituída a obrigação do Estado proteger os cidadãos em situações de precariedade social (artigo 63.º, n.º 1 e n.º 4), sendo associadas ao sistema de segurança social as “instituições privadas de solidariedade social”, podendo ler-se no n.º 3 do artigo 63.º que “a organização do sistema de segurança social não prejudicará a existência de instituições privadas de solidariedade social não lucrativas, que serão permitidas, regulamentadas por lei e sujeitas a fiscalização do Estado”.

De salientar que, embora como dissemos, até 1974 o Estado sempre tenha evitado assumir um compromisso em termos de proteção social da população, é durante este período, com origem na aprovação da Constituição da República Portuguesa de 1933 e da Lei de Bases de Organização da Previdência (Lei n.º 1884 de 16 de março de 1935), que são lançadas as bases da previdência social, assistindo-se à criação de Instituições públicas, corporativas e privadas de proteção social. É instituída a Previdência dos Servidores do Estado e dos Corpos Administrativos através da Caixa Geral de Aposentações e do Montepio dos Servidores do Estado (públicas), é aprovada a criação das Caixas Sindicais de Previdência, caixas de previdência das Casas do Povo, e Casa dos Pescadores (corporativas) e da Caixas de Reforma ou de Previdência e as Associações de Socorros Mútuos (privadas)

Em 1979 foi instituído o Estatuto das Instituições Privadas de Solidariedade Social (IPSS) (Decreto-lei n.º 519-G2/79, de 29 de dezembro), nos termos do qual estas se caracterizavam como instituições sem fins lucrativos, criadas por iniciativa particular, com o objetivo de facultar serviços ou prestações de segurança social, dando expressão organizada ao dever de solidariedade entre os indivíduos.

Sendo que, no artigo 2.º, n.º 1, pode constatar-se que estas entidades “são reconhecidas, valorizadas e apoiadas pelo Estado que as orienta e tutela, as coordena e subsidia.”

A forma de cooperação entre o Estado e as IPSS foi regulamentada (Despachos Normativos n.º 387/80 e n.º 388/80, de 31 de dezembro) no ano seguinte, tendo tornado os acordos de cooperação um instrumento obrigatório para a atribuição de subsídios às instituições, ou seja, imprimindo uma natureza contratual às relações de cooperação entre as IPSS e o Estado.

Ainda em 1980, foi instituído o regime de apoio financeiro a conceder às IPSS para despesas de capital/investimento (Despacho n.º 388/80, de 31 de dezembro regulamentado através da Portaria n.º 7/81, de 5 de janeiro).

Na realidade, após 1974, constata-se que embora o Estado chame a si a protecção social, o terceiro setor continua a desempenhar um papel fundamental na protecção dos mais desfavorecidos.

Com a revisão da Constituição da República Portuguesa de 1982 foi novamente alterada a redacção do n.º 3 do artigo 63.º, passando a ser definidos de forma expressa “quais” os objetivos de segurança social passíveis de prossecução por parte das IPSS, podendo ler-se

3. A organização do sistema de segurança social não prejudica a existência de instituições particulares de solidariedade social não lucrativas, com vista à prossecução dos objectivos de segurança social consignados neste artigo, na alínea b) do n.º 2 do artigo 67.º, no artigo 69.º, na alínea d) do n.º 1 do artigo 70.º e nos artigos 71.º e 72.º, as quais são permitidas, regulamentadas por lei e sujeitas à fiscalização do Estado.

Sendo que, na alínea b) do n.º 2 do artigo 67.º (Família) pode ler-se

[P]romover a criação de uma rede nacional de assistência materno-infantil, de uma rede nacional de creches e de infra-estruturas de apoio à família, bem como uma política de terceira idade;

No artigo 69.º (Infância) pode ler-se

[A]s crianças têm direito à protecção da sociedade e do Estado, com vista ao seu desenvolvimento integral. 2. As crianças, particularmente os órfãos e os abandonados, têm direito a especial protecção da sociedade e do Estado, contra todas as formas de discriminação e de opressão e contra o exercício abusivo de autoridade na família e nas demais instituições.

Na alínea d) do n.º 1 do artigo 70.º (Juventude) pode ler-se

[O]s jovens, sobretudo os jovens trabalhadores, gozam de protecção especial para efectivação dos seus direitos económicos, sociais e culturais, nomeadamente: a) Acesso ao ensino, à cultura e ao trabalho; b) Formação e promoção profissional; c) Educação física e desporto; d) Aproveitamento dos tempos livres.

No artigo 71.º (Deficientes) pode ler-se

1. Os cidadãos física ou mentalmente deficientes gozam plenamente dos direitos e estão sujeitos aos deveres consignados na Constituição, com ressalva do exercício ou do cumprimento daqueles para os quais se encontrem incapacitados. Comissão Nacional de Eleições

2. O Estado obriga-se a realizar uma política nacional de prevenção e de tratamento, reabilitação e integração dos deficientes, a desenvolver uma pedagogia que sensibilize a sociedade quanto aos deveres de respeito e solidariedade para com eles e a assumir o encargo da efectiva realização dos seus direitos, sem prejuízo dos direitos e deveres dos pais ou tutores.

No artigo 72.º (Terceira idade) pode ler-se

1. As pessoas idosas têm direito à segurança económica e a condições de habitação e convívio familiar e comunitário que evitem e superem o isolamento ou a marginalização social.
2. A política de terceira idade engloba medidas de carácter económico, social e cultural tendentes a proporcionar às pessoas idosas oportunidades de realização pessoal, através de uma participação activa na vida da comunidade.

O que implicava que, a constituição ficou mais abrangente do que o estatuto das IPSS então em vigor.

Só em 1983 foi publicado novo Estatuto das IPSS (Decreto-lei n.º 119/83, de 25 de fevereiro), sendo assumido no preâmbulo do Decreto-lei que era objetivo desta revisão alargar os objetivos deste tipo de instituições, possibilitando assim, a inclusão de muitas entidades de «autêntica solidariedade social,» que «embora prosseguindo ações que não dizem respeito à área da segurança social» que ao abrigo do Estatuto de 1979 tinham sido excluídas e sendo assumido que, se pretende «desenvolver o processo de autonomização das instituições e de distanciamento do velho regime de tutela administrativa das antigas instituições particulares de assistência», isto é, limitar as funções de tutela do Estado.

No artigo 1.ºA, constatamos que as IPSS se podiam apresentar sob o formato de: associações de solidariedade social, associações de voluntários de ação social, associações de socorros mútuos, fundações de solidariedade social ou irmandades da misericórdia.

Em 1984, é publicada a Lei de Bases da Segurança Social (Artigo 36º da Lei n.º 28/84, de 14 de agosto) que esclareceu que as instituições de segurança social exercem «a ação social diretamente de acordo com os respetivos programas e celebram acordos para utilização, reciproca ou não, de serviços e equipamentos com outros organismos ou entidades públicas ou particulares não lucrativas que prossigam objetivos de ação social». Neste período, as normas reguladoras dos acordos de cooperação foram alteradas pelos Despachos Normativos n.º 118/84, de 8 de junho, e n.º 12/88, de 12 de março, e posteriormente pelo Despacho

Normativo n.º 75/92, de 20 de maio, ainda em vigor na presente data. Estas normas regulam os acordos de cooperação, que visam definir os termos da comparticipação do Estado às instituições para as despesas correntes de funcionamento dos serviços e equipamentos sociais, bem como os acordos de gestão, os quais confiam às instituições a gestão das instalações, serviços, ou estabelecimentos pertencentes ao Estado.

Em 18 de Maio de 2004, a República Portuguesa, celebra uma Concordata com a Santa Sé na qual, as IPSS podem ainda assumir a forma de Institutos de Organizações ou Instituições da Igreja Católica, designadamente Centros Sociais Paroquiais e Caritas Diocesanas e Paroquiais.

A 8 de Maio de 2013, reconhecendo como fundamental que o setor social e solidário adquirisse a sua própria identidade e o devido reconhecimento legal, foi aprovada a Lei de Bases da Economia Social (Lei n.º 30/2013, de 8 de maio), que veio determinar a revisão dos regimes jurídicos deste tipo de entidades e reforçou o seu potencial de crescimento.

Já em 2014, através do Decreto-lei n.º 172-A/2014, de 14 de novembro, o Estatuto das IPSS é novamente alterado, sendo que, é agora assumido que se pretende a

[a]lteração do paradigma de relacionamento existente, deixando o conceito de Estado Tutelar para uma relação de Estado Parceiro estimulando e apoiando a atividade desenvolvida, bem como o aparecimento de novas e inovadoras respostas sociais.

Em IVA, a importância das IPSS, justificou a publicação, a 13 de Janeiro de 1990, do Decreto-Lei n.º 20/90, no qual são concedidas «algumas isenções de IVA à Igreja Católica e às instituições particulares de solidariedade social, através da restituição pelo Serviço de Administração do IVA do imposto suportado em algumas importações e aquisições de bens e serviços.»

Através do Decreto-Lei n.º 20/90, no artigo 2.º, já esteve prevista para as instituições particulares de solidariedade social, a restituição a 100 % do IVA relativo aos bens e serviços relacionados com a construção, manutenção e conservação dos imóveis utilizados, total ou principalmente na prossecução dos seus fins estatutários, constantes de faturas ou documentos equivalentes, de valor não inferior a 997,59 € (200.000\$00), com exclusão do imposto.

Através do Orçamento de Estado de 2011 (Lei n.º 55-A/2010 de 31-12-2010), esta lei é revogada, no entanto, no Orçamento de Estado de 2012 (Lei n.º 64-B/2011 de 30 de

Dezembro), esta lei é repristinada, mas a restituição é agora de apenas 50 % do IVA, situação que se mantém através da repristinção da lei no Orçamento de Estado de 2013 (Lei nº 66-B/2012 de 31-12-2012), no Orçamento de Estado de 2014 (Lei nº 83-C/2013 de 31-12-2013) e no Orçamento de Estado de 2015 (Lei nº 82-B/2014 de 31-12-2014).

5.3. A importância do Terceiro Setor na economia

No Decreto-lei n.º 172-A/2014, de 14 de novembro, que como se disse reviu o Estatuto das IPSS de 1983, o Estado reconheceu a importância do Terceiro Setor, no estabelecimento e desenvolvimento de um conjunto de respostas sociais «num modelo de atuação que é revelador de uma abordagem mais humanista, mais próxima, menos dispendiosa para o Estado e mais benéfica para os cidadãos».

É reconhecido que, ao longo das últimas três décadas, o setor cresceu exponencialmente em número de IPSS e passou a assumir na nossa sociedade uma importância social e económica de elevado relevo, demonstrando uma alta eficácia na solução de situações de emergência social e no apoio aos cidadãos em situação de grande vulnerabilidade.

É reconhecido que o cariz solidário destas instituições lhes confere uma alta capacidade de inovação e adaptação que lhes permite uma resposta em tempo útil às necessidades que vão surgindo, permitindo-lhes inclusive, em momentos de crise económica, comportarem-se de forma expansionista e em contraciclo.

E são ainda apresentados dados estatísticos que demonstram que este setor possui hoje em dia, na sociedade portuguesa, uma grande importância, pois :

- É composto por 55 mil organizações
- Vale 5,5 % do emprego nacional, emprega 227 mil pessoas
- E representa 2,8 % do Valor Acrescentado Bruto do país

Em resumo, atualmente o terceiro setor possui uma importância social e económica que não pode nem deve ser ignorada.

No texto do Dec. Lei passa quase despercebida uma afirmação que penso, resume a razão do sucesso e da força do terceiro setor: «Uma economia que é das pessoas, para as pessoas e que respeita as comunidades»

6. IVA – Um Imposto de Sucesso

6.1. Breve enquadramento histórico

O IVA tem as suas origens em França, sendo a sua paternidade atribuída ao inspetor das Finanças, Maurice Lauré, e rapidamente é considerado como um grande sucesso. (Palma, 2005:11).

A entrada em vigor do IVA, em 1986, significou uma alteração substancial do modelo de tributação geral do consumo. Até então, o imposto sobre o consumo em vigor era o Imposto de Transações, criado em 1966.

Uma das razões que impulsionou a sua entrada em vigor foi o facto de a sua adoção ser uma das exigências de adesão de Portugal à Comunidade Económica Europeia (CEE), sendo que, embora fossem imediatamente assumidos alguns desvios, justificados por condições especiais existentes em Portugal, o direito comunitário (Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro de 2006) constituiu o ponto de referência básico na construção do sistema do imposto.

Na fiscalidade, o IVA pode ser considerado um verdadeiro caso de sucesso, pois atualmente a grande maioria dos países possuem impostos sobre o consumo baseados neste sistema.

6.2. A Diretiva IVA

A obrigatoriedade de utilização do IVA a nível europeu surge com as primeiras diretivas (67/227/CEE e 67/228/CEE) referentes à harmonização do imposto sobre o volume de negócios e na introdução do IVA nos Estados Membros (EM).

O artigo 1.º da Primeira e da Segunda Diretivas estipula que os EM estão obrigados a substituir o seu sistema de imposto sobre o volume de negócios pelo IVA.

Constatamos que, na Primeira Diretiva surge a obrigatoriedade de adoção do IVA e, na Segunda o sistema comum do IVA.

Mais tarde, estas diretivas viriam a ser alteradas pela Sexta Diretiva (77/388/CEE) e, esta última viria a ser alvo de várias alterações, o que resultou na necessidade de simplificar a redação da diretiva existente, surgindo em 2006 a Diretiva IVA (2006/112/CE).

Na realidade, na Diretiva IVA basicamente efetuou-se a desmultiplicação dos artigos com vista à obter uma redação de mais fácil entendimento, sendo que se passou de 53 artigos existentes na Sexta Diretiva para os 414 artigos existentes na Diretiva IVA.

O IVA, resultando portanto de um diploma emanado pelas instituições europeias, após um longo caminho percorrido, hoje em dia é considerado o imposto mais harmonizado a nível europeu.

6.3. O IVA e a Jurisprudência do TJUE

Em IVA, a harmonização fiscal faz-se por duas vias:

- Via legislativa e
- Via da Jurisprudência

Em IVA, regra geral as violações ocorrem pelo não cumprimento das diretivas, sendo que o Tratado da União Europeia (TUE) confere poderes à Comissão para fazer os Estados Membros (EM) cumprirem.

Quando a Comissão considera ter dúvidas:

- Envia ao EM carta com pedido de esclarecimento
- Se considerar que não ficou esclarecida, e concluir que efetivamente há violação da obrigação, então a Comissão envia um pedido formal para que o EM passe a cumprir
- Se o EM não cumprir, a Comissão submete a questão à apreciação do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE)
- Se o TJUE proferir Acórdão, o EM é obrigado a cumprir
- Se, ainda assim não cumprir, a Comissão envia Aviso escrito ao EM
- Se continuar a não cumprir recorre novamente ao TJUE, sendo que, normalmente já propõe uma sanção pecuniária

O caso é novamente apreciado e o EM normalmente é sancionado

Atualmente as receitas fiscais, constituem a principal fonte de receita dos Estados e delas depende a sua sobrevivência.

Por essa razão, os Estados têm tido sempre receio de perder a sua autonomia fiscal e este facto tem constituído uma grande dificuldade à harmonização fiscal no seio da UE, sendo

que, no Tratado da União Europeia, inclusive ficou consagrado que a harmonização em matéria de tributação direta, só pode ser realizada mediante acordo de unanimidade entre os EM.

Perante esta realidade, na tributação direta a harmonização raramente ocorre por recurso à emissão de diretivas de carácter obrigatório, mas sim, por via da Jurisprudência produzida pelo TJUE.

Na tributação indireta, embora não exista a obrigatoriedade de unanimidade para emitir diplomas legais, constatamos que na realidade, a harmonização também tem ocorrido principalmente por via da jurisprudência emitida pelo TJUE.

Quando analisamos os acórdãos do TJUE, constatamos que este tem demonstrado uma enorme coragem, ao tomar decisões de uma forma abrangente, sempre em defesa do princípio da não-discriminação e da criação de um verdadeiro mercado único europeu, declarando inclusive algumas disposições domésticas dos EM, contrárias aos fins e liberdades consagradas no Tratado.

Conclui-se assim que, a Jurisprudência do TJUE tem constituído praticamente a única via pela qual a harmonização fiscal tem ocorrido.

6.4. Principais características do IVA

Este imposto possui efetivamente algumas características específicas que explicam o seu sucesso.

- É um imposto geral sobre o consumo
- Que atua através do método subtrativo indireto nas diversas fases do circuito económico, cobrando em cada uma delas imposto apenas sobre o Valor Acrescentado naquela fase do circuito, o que provoca o chamado efeito de anestesia fiscal (Palma, 2005: 12 apud Xavier de Basto).
- O facto de ser um imposto com uma larga base de incidência, que é cobrado ao longo do processo económico, transforma-o num imposto bastante reditício (Palma, 2005: 12), sendo este o imposto que permite aos Estados, em momentos de desequilíbrio orçamental, efetuar ajustes nas taxas e rapidamente obter a receita necessária.

- É considerado um imposto fácil de controlar, pois desde que os Estados possuam os meios tecnológicos necessários, o cruzamento de informações dos diversos contribuintes, constitui por si só, um elemento que permite o combate à fraude e à evasão fiscal. (ibid: 12)
- Por último, é um imposto que se assume como Neutro, isto é, que se pretende não exerça influencia sobre as decisões dos consumidores (ibid: 12)

Em síntese, estamos perante o imposto que mais contribui para a receita do Estado, e que tendencialmente, menos contestação social provoca, pois desde

[q]ue acordamos até nos deitarmos vivemos nas “malhas” do IVA. Estamos constantemente a pagar IVA, na luz que ligamos, no banho que tomamos, naquilo que comemos e vestimos, na gasolina que gastamos, etc., etc., etc. Mas, regra geral, contrariamente aos tributos diretos, não sentimos o peso deste imposto. (Palma, 2005: 12).

6.5. O Método Subtrativo

Tal como foi referido, o IVA opera segundo o método subtrativo indireto, previsto no n.º 2 do artigo 1.º da Diretiva 2006/112/CE (Diretiva IVA) e no ponto 4 do preâmbulo do Código do Imposto sobre Valor acrescentado.

Neste método, também denominado método das facturas, método do crédito de imposto ou sistema dos pagamentos fracionados (Palma, 2005: 15), cada sujeito passivo entrega ao Estado, em cada um dos períodos de imposto, a diferença entre o imposto liquidado nas operações realizadas e o imposto deduzido nas aquisições de bens e serviços adquiridos para a realização da atividade tributada, isto é, conforme artigo 41.º do CIVA, o imposto a pagar em cada período é obtido pela diferença entre o IVA liquidado e o IVA dedutível.

Este método está implícito no artigo nº 2.º da Diretiva IVA, ao definir que:

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

De acordo com o previsto no artigo 183º da Diretiva IVA, quando o montante que resultar das deduções efetuadas for superior ao montante de IVA devido, relativamente a um

determinado período de tributação, o sujeito passivo pode efetuar o reporte do excedente para o período seguinte, ou então proceder ao pedido de reembolso nas condições fixadas na lei.

Em Portugal, o CIVA, no artigo 22º estabelece que o crédito apurado de imposto, só pode ser objeto de reembolso quando se verificarem as seguintes condições:

- O crédito persistir durante 12 meses consecutivos e o seu montante for superior a 250,00 €
- O crédito exceder 3.000,00 €
- Quando haja cessação da atividade ou passagem a uma situação de prática exclusiva de operações isentas sem direito à dedução, passagem ao regime especial de isenção ou passagem ao regime especial dos pequenos retalhistas, desde que o valor do reembolso seja igual ou superior a 25,00 €.

6.6. O IVA Liquidado

O IVA liquidado é apurado através da aplicação das taxas de IVA, que se encontram previstas no artigo 18.º do CIVA, às operações constantes no artigo 1.º do CIVA e no artigo 2.º da Diretiva IVA, isto é, incide, sobre as transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal, sobre as importações de bens e sobre as operações intracomunitárias efetuadas no território nacional tal como definidas no Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI), de acordo com o n.º 1 do artigo 1.º do CIVA.

Tal como foi referido, o IVA opera segundo o método subtrativo indireto, previsto no n.º 2 do artigo 1.º da Diretiva 2006/112

De acordo com o artigo 62.º da Diretiva IVA, o facto gerador do imposto ocorre quando estão cumpridos todos os requisitos legais necessários à exigibilidade do imposto, sendo que, entende-se por exigibilidade do imposto o direito que a Autoridade Tributária (AT) tem para, nos termos da lei, exigir o pagamento do imposto.

A Diretiva IVA vem assim estabelecer que, de acordo com o artigo 63.º e 65.º, o facto gerador de imposto e a exigibilidade do mesmo ocorrem no momento da entrega dos bens ou da prestação dos serviços, sendo que, no caso de pagamentos antecipados, a exigibilidade do imposto ocorre, sobre o montante recebido, no momento do recebimento. No entanto no

artigo 66.º, é estabelecida uma derrogação do anteriormente referido, sendo previsto que os EM podem estipular em relação a certas operações ou a certas categorias de sujeitos passivos, que o imposto se torne exigível num dos seguintes momentos:

- a) O mais tardar, no momento da emissão da fatura;
- b) O mais tardar, no momento em que o pagamento é recebido;
- c) Nos casos em que a fatura não seja emitida ou seja emitida tardiamente, dentro de um prazo fixado a contar da data do facto gerador.

6.7. O IVA Dedutível

O IVA dedutível corresponde, ao IVA suportado nas aquisições de bens e prestações de serviços necessárias para o sujeito passivo desenvolver a sua atividade. O exercício do direito à dedução encontra-se previsto do artigo 167.º ao artigo 192.º da Diretiva IVA e do artigo 19.º ao artigo 26.º do CIVA.

No ponto 5 do preâmbulo do CIVA, é referido que, embora tentando sempre manter o princípio da neutralidade do IVA, com a implementação do IVA em Portugal, assistiu-se a um alargamento da base tributável, e que na dedução assistiu-se a uma limitação do direito à dedução, o que em parte, explica o sucesso alcançado por este imposto.

O direito à dedução encontra-se previsto do artigo 167.º ao artigo 192.º da Diretiva IVA. No primeiro artigo referente às deduções (artigo 167.º), é estabelecido que o direito à dedução surge no momento em que o imposto se torna exigível, noção que já detalhámos no ponto anterior.

O artigo 168º e 169º da respetiva Diretiva vem estabelecer requisitos para a existência do direito à dedução. Segundo Palma (2005), são estabelecidos requisitos objetivos e subjetivos para o exercício do direito à dedução.

Podemos identificar como requisitos objetivos os presentes no artigo 168.º da Diretiva IVA, pois é definido de uma forma objetiva, que o sujeito passivo do imposto tem direito a deduzir o imposto de que é devedor quando lhe são entregues bens ou prestados serviços, bem como operações assimiladas a estas, nas aquisições intracomunitárias e nas operações assimiladas a estas, e nas importações de bens.

No artigo 169.º da Diretiva IVA estão presentes os requisitos subjetivos, sendo estabelecido que o sujeito passivo tem direito a deduzir o imposto referido nas situações anteriores, só e apenas se os bens e os serviços forem utilizados para as operações referidas nas alíneas a) a c) do artigo 169º da Diretiva IVA.

Caso se trate de um sujeito passivo que se encontra localizado fora do território dos EM, e que efetua as atividades previstas no artigo 168º da Diretiva IVA, este pode solicitar o reembolso do imposto suportado quando efetuar as atividades previstas no artigo 169.º da Diretiva IVA ou quando efetuar operações em que o destinatário seja o devedor do imposto, tal como o previsto no artigo 170.º, estando o reembolso do IVA, nestas condições, previsto no artigo 171.º da Diretiva IVA.

Pode ocorrer que um sujeito passivo efetue em simultâneo, operações que conferem direito à dedução e operações que não conferem esse direito, significando tal facto que estamos na presença de bens e serviços de utilização mista. Nestes casos, o sujeito passivo só pode deduzir o IVA referente à parte do imposto proporcional ao montante que respeita às operações que conferem o direito à dedução, situação que está prevista no n.º 1 do artigo 173.º da Diretiva IVA, estando previsto no n.º 2 que os Estados-Membros podem, autorizar o sujeito passivo a determinar um pro rata para cada setor da respetiva atividade ou autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efetuar a dedução do imposto com base na afetação da totalidade ou de parte dos bens e serviços, matéria que será desenvolvida num dos próximos pontos.

6.8. O Princípio da Neutralidade

Conforme foi anteriormente dito, uma das principais características do IVA é pretender ser um imposto neutro.

Na verdade, quando se analisa a «jurisprudência emanada pelo TJUE sobre a presente temática, a neutralidade é erigida, em sede de IVA, à categoria de princípio comunitário. Efetivamente, por regra, os pronunciamentos que o TJUE efetua sobre a interpretação do conteúdo de determinadas disposições têm sempre por referência o princípio norteador da neutralidade do imposto ...» (Bastos, 2014: 50)

Considera-se que «[e]xistirá neutralidade relativamente ao consumo, quando o imposto não influi nas escolhas dos diversos bens ou serviços por parte dos consumidores» e que o

«imposto será neutro na perspetiva da produção, se não induz os produtores a alterações na forma de organização do seu processo produtivo.» (Palma, 2005:20-21).

Pretende-se eliminar todos os fatores que possam implicar distorções de concorrência, quer a nível nacional, quer a nível europeu, evitando desníveis que possam influenciar as escolhas dos consumidores ou as escolhas a efetuar no processo produtivo. (Palma, 2008: 24).

Temos assim que, o Princípio da Neutralidade é um dos princípios fundamentais do IVA, sendo que, a aplicação deste princípio deve ser levada em conta em todas as fases essenciais da vida do tributo como:

- nas regras de incidência (Artigo 1.º e 2.º),
- nas regras de localização (Artigo 6.º)
- nas isenções (Artigo 9.º) e
- no direito à dedução (Artigo 19.º e 20.º).

A realidade tem demonstrado que, a necessidade de atribuir algumas isenções e de aplicar taxas diferenciadas aos diferentes bens e serviços, torna impossível conseguir um imposto de efeito totalmente neutro, pelo que, este princípio é dos que mais situações polémicas tem levantado, estando na base de inúmeros processos enviados para o TJUE e sendo dos mais invocados nos Acórdãos emitidos e daí resultando jurisprudência que nos permite tirar algumas conclusões:

- Deverá ser garantida a neutralidade da carga fiscal de todas as atividades económicas, sejam quais forem os seus objetivos ou resultados (Acórdão Rompleman)
- Deverá ser garantida igualdade de tratamento em IVA de atividades similares (Acórdão Wellcome trust)
- Deverá ser garantida igualdade de tratamento a todos os operadores económicos que efetuem as mesmas operações (Acórdão Gregg)
- Só estão sujeitas a imposto as atividades económicas, pelo que, no âmbito do Artigo 2.º, deveremos avaliar primeiro se estamos na presença de uma atividade económica, se sim, esta é tributável (Acórdão Hong Kong Trade)
- Deverá existir igualdade de tratamento de Operações lícitas e ilícitas (Acórdão Happy Family)
- Os benefícios fiscais, nomeadamente as isenções, deverão ser interpretadas de forma restrita (Acórdão Gregg)

- É proibida a dupla tributação ou a ausência de tributação que provoque distorções territoriais (Acórdão Syndicat des Producteurs Indépendants), da base de incidência (Acórdão Elida Gibbs) ou do direito à dedução (Acórdão Halifax)

6.9. As Taxas de IVA

De acordo com o estipulado na Directiva IVA (DIVA), os Estados Membros podem optar por aplicar aos bens e serviços constantes do seu Anexo IV, duas taxas reduzidas de imposto, as quais podem variar entre 5% e 12% e uma taxa normal, variável entre 15% e 25%.

Em Portugal as taxas de IVA estão previstas no artigo 18.º do CIVA, e atualmente, são distintas no Continente, na Região Autónoma dos Açores e na Região Autónoma da Madeira.

De acordo com o n.º 1 do artigo 18.º, as taxas de imposto a aplicar às transmissões de bens, prestações de serviços, importações e aquisições intracomunitárias de bens, são as seguintes:

- Taxa reduzida de 6 %, aplicável aos bens e serviços constantes da Lista I anexa ao CIVA, nomeadamente, bens alimentares essenciais como por exemplo o leite, água fornecida nas redes de abastecimento de água potável, produtos farmacêuticos, livros, jornais e revistas, bens de produção da agricultura, etc.
- Taxa intermédia de 13%, aplicável aos bens e serviços previstos na Lista II anexa ao CIVA, nomeadamente conservas, margarinas de origem vegetal e animal, Águas de nascente, minerais, medicinais e de mesa, águas gaseificadas ou adicionadas de gás carbónico, com exceção das águas adicionadas de outras substâncias, etc.
- Taxa normal de 23 % aplicável a todos os bens e serviços não abrangidos pela taxa reduzida ou pela taxa intermédia, isto é, todos aqueles que não constem das Listas I e II anexas ao CIVA.

O n.º 3 do artigo 18.º do CIVA, fixa as taxas para a Região Autónoma dos Açores e para a Região Autónoma da Madeira, sendo que, a possibilidade de aplicar taxas de IVA mais reduzidas nas Regiões Autónomas foi objeto de negociação quando Portugal aderiu à Comunidade Europeia, tendo na altura sido levado em linha de conta os custos de insularidade, e tendo ficado consagrado no Tratado de Adesão da República Portuguesa à CEE e sido expressamente consagrada na Sexta Diretiva do IVA, com carácter definitivo, no n.º 6 do artigo 12.º, no qual ficou determinado que as taxas de IVA a aplicar nestas Regiões poderiam ser até 30% mais baixas do que as aplicáveis em Portugal Continental.

Também as taxas, são atribuídas por critérios de incidência objetiva, isto é, não são importantes as características do sujeito passivo mas sim as características do bem ou do serviço, neste caso, tendo em conta critérios de “justiça social”, no sentido que, os bens mais básicos são aqueles de que a população de rendimentos mais baixos mais necessita, pelo que, são abrangidos pela taxa de 6 % e aqueles que são considerados supérfluos ou de consumo alternativo por bens básicos, têm a taxa de 23 %. A taxa de 13 % existe, porque existem bens que não são propriamente bens básicos, mas que estão por exemplo em setores que necessitam de ser incentivados ou protegidos, como por exemplo o setor conserveiro.

A título de exemplo, observe-se o caso da água:

- A água fornecida nas redes de abastecimento de água potável, que constitui inclusive um direito consagrado na Constituição da República Portuguesa, tem taxa de 6 % em Portugal, de 4 % nos açores e de 5 % na Madeira
- A água fornecida engarrafada tem taxa de 13 % em Portugal, de 9 % nos açores e de 12 % na Madeira
- A água fornecida engarrafada, à qual sejam adicionadas outras substâncias, tem taxa de 23 % em Portugal, de 16 % nos açores e de 22 % na Madeira

O facto de não ter sido conseguida uma harmonização de taxas no espaço da comunidade europeia, coloca em causa o princípio da neutralidade e justifica que até aos dias de hoje se mantenha o princípio da tributação no país de destino, o qual, era assumido como algo provisório.

No Livro Verde sobre o futuro do IVA, emitido pela Comissão Europeia a 01 de dezembro de 2010, é frisado que desde a adoção das primeiras disposições da UE em matéria de IVA, foi assumido um compromisso para a introdução de um sistema de IVA adaptado ao mercado único e que funcionasse entre os Estados-Membros como num único país, e que a Directiva IVA determina que o regime vigente em matéria de tributação das trocas entre os Estados-Membros é transitório e que será substituído por um regime definitivo baseado no princípio da tributação de bens e serviços no Estado-Membro de origem, mas que face ao tempo decorrido sem que tenha sido possível tornar real essa pretensão, as novas diretivas relativas ao lugar de tributação de determinadas operações afastaram-se claramente do princípio da tributação no Estado-Membro de origem ao designar como lugar de tributação o lugar de consumo ou o lugar em que o cliente se encontra estabelecido.

Nesse documento, a Comissão identificou algumas das razões que têm vindo a ser invocadas para a rejeição da tributação no Estado-Membro de origem, nomeadamente:

- O facto de para a sua aplicação ser imprescindível uma grande harmonização das taxas de IVA, para impedir que as diferenças de taxas influenciem as decisões relativas ao lugar onde é efetuada a compra.
- Ser necessário um sistema de compensação para garantir o retorno das receitas de IVA para o Estado-Membro de consumo, questão que hoje, com as novas tecnologias, poderia ser ultrapassada;
- E o facto de os Estados-Membros terem de depender uns dos outros para a cobrança de uma parte substancial da sua receita de IVA.

6.10 O IVA e as entidades Públicas

Devido às suas características especiais, o sector público é sujeito a regras especiais em praticamente todos os sistemas do IVA, sendo que, me parece interessante analisar esta matéria, pois como já mencionado ao longo deste trabalho, a atividade das IPSS desenvolve-se na área social, em substituição do Estado, razão pela qual o próprio legislador, nomeadamente na matéria sobre isenções que iremos desenvolver, muitas vezes menciona como estando em igualdade de circunstâncias as pessoas coletivas de direito público e os organismos sem finalidade lucrativa.

Quando analisamos o artigo 2.º do CIVA, constatamos que no nº 2, refere que:

O Estado e demais pessoas colectivas 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

Sendo que, no nº 3 do artigo 2º, o legislador assinalou algumas atividades, que exercidas de forma significativa, implicarão sempre tributação, ainda que exercidas pelo Estado e demais pessoas coletivas de direito público:

- a) Telecomunicações;
- b) Distribuição de água, gás e eletricidade;
- c) Transporte de bens;

- d) Prestação de serviços portuários e aeroportuários;
- e) Transporte de pessoas;
- f) Transmissão de bens novos cuja produção se destina a venda;
- g) Operações de organismos agrícolas;
- h) Exploração de feiras e de exposições de carácter comercial;
- i) Armazenagem;
- j) Cantinas;
- l) Radiodifusão e radiotelevisão.

É de assinalar que, assumindo o legislador a complexidade do tema, estipulou ainda no n.º 4 do mesmo artigo que, o Ministro das Finanças define, caso a caso, quais as atividades suscetíveis de originar distorções de concorrência e quais as atividades que são exercidas de forma não significativa.

Isto é, mesmo na ausência de concorrência com o setor privado, o Estado e demais pessoas coletivas de direito público serão sujeitos passivos do IVA quando realizem, de forma significativa, qualquer das operações elencadas no n.º 3 do artigo 2.º do Código do IVA, e que, a premissa de avaliar a existência de concorrência ou a realização de forma significativa, ficou integralmente em poder da autoridade tributária.

No caso deste trabalho, a análise desta questão, possui particular pertinência porque, as IPSS normalmente posicionam-se entre o setor público e privado, assumindo quase sempre atividades de substituição do papel do setor público, constatando-se que, proibindo a Diretiva IVA a concessão de isenções em virtude das características do sujeito passivo, quer o Estado quer as IPSS são isentos em grande parte da sua atividade pelo facto de desenvolverem atividades semelhantes, às quais são concedidas isenções.

De relevar que, em termos legislativos já é tão claro o posicionamento das IPSS, sendo que, de acordo com o disposto no artigo 8.º do Estatuto das IPSS, estas instituições ao serem reconhecidas como IPSS, adquirem automaticamente a natureza de pessoas coletivas de utilidade pública.

Podemos dizer que está assumido, que tributar as atividades das entidades públicas é complexo e representa um custo acrescido para a máquina do estado e por outro lado, que

não fará sentido tributar na medida em que, quase sempre, as atividades públicas têm objetivos sociais e de redistribuição do rendimento, no entanto, o sistema fiscal atual não reflete esta realidade.

Na Directiva IVA esta questão é tratada no Artigo 13.º e em CIVA, no Artigo 2.º, n.º 2, sendo que, este só pode ser aplicado quando:

- A entidade estiver classificada como pública
- Pratique o ato ao abrigo dos seus poderes públicos e
- O ato realizado não provoque distorções de concorrência significativas

Como vimos, no n.º 3 e no n.º 4 do Artigo 2.º do CIVA, são excluídas algumas atividades, que sendo praticadas de forma significativa, ainda que praticadas por entidades públicas, nunca serão consideradas isentas.

Na doutrina nacional, são exigidos os mesmos requisitos cumulativos que na jurisprudência comunitária para efeitos de aplicação do disposto no artigo 2.º, n.º 2, do CIVA.

Podemos assim dizer que, o enquadramento do Estado e demais entidades públicas em sede de IVA, segue dois princípios:

- têm a qualidade de sujeitos passivos quando atuam em concorrência com entidades privadas
- não são sujeitos passivos quando atuam no âmbito dos seus poderes de autoridade.

Para delinear tal fronteira, torna-se fundamental aferir se “a” ou “as” operações em causa provocam ou não distorções de concorrência “significativas”.

A Comissão tem reconhecido a necessidade de rever o tratamento em IVA das entidades públicas, mas, na realidade, nada foi feito.

Problemas do atual tratamento em IVA das entidades públicas:

- Falta de harmonização;
- Complexidade;
- Falta de neutralidade do imposto.

De acordo com o princípio da neutralidade, os operadores económicos que exerçam o mesmo tipo de atividades deverão ter um tratamento fiscal idêntico.

O operador isento ou não sujeito é discriminado, afetando-se a neutralidade do imposto, pois:

- por um lado, teoricamente, coloca certos serviços prestados pelas entidades públicas numa posição privilegiada face ao fornecimento dos mesmos serviços por parte de entidades privadas, e
- por outro lado, as entidades públicas impedidas de exercer o seu direito à dedução nos termos gerais, são penalizadas por este facto, sendo obrigadas a repercutir nos preços o IVA oculto.

A falta de neutralidade económica no tratamento em IVA das entidades públicas provoca distorções de concorrência e por vezes níveis baixos de investimento por parte das entidades públicas;

De forma a minimizar ou a neutralizar os efeitos prejudiciais decorrentes das limitações em matéria de exercício do direito à dedução do imposto, diversos Estados membros criaram procedimentos de reembolso total ou parcial do imposto para as entidades públicas. Este procedimento não é compatível com as regras da Directiva IVA.

Vejamos alguns dos casos que produziram Jurisprudência do TJUE sobre a aplicação ou não do IVA a entidades públicas:

- Caso notários:

Principal questão colocada pelo Caso Comissão/Países Baixos :

- Sendo os notários entidades, que embora não estejam integrados na Administração Pública, realizam funções públicas atribuídas por lei, dever-lhes-á ser reconhecido o estatuto de organismo de direito público e por isso beneficiarem da delimitação negativa de incidência?

O TJUE, considerou que:

Os organismos públicos de direito público não são automaticamente isentos relativamente a todas as atividades que desenvolvem, mas apenas relativamente àquelas que se enquadram na sua missão específica de autoridade pública

- Caso HALLE:

É muito importante, porque o TJUE vem reconhecer que o Artigo 13.º da DIVA também tem por objetivo proteger os operadores privados, pois em mercado de livre concorrência,

se as atividades das entidades públicas não forem sujeita podem ocorrer graves distorções de concorrência.

- Caso Salix (Estradas de Portugal)

É muito importante, porque o TJUE vem reconhecer que os organismos públicos não devem ser enquadrados na Delimitação negativa de incidência do Artigo 13.º da DVA (Artigo 4.º e 5.º da Sexta Directiva), se isso conduzir a distorções de concorrência significativas, em seu próprio prejuízo, ou seja, vem reconhecer que o Artigo 13.º da DVA só deve ser aplicado caso não provoque distorções significativas de concorrência, independentemente da parte (Estado ou particular) prejudicada, ou seja, mais uma vez, o princípio da neutralidade deverá ser assegurado.

- Caso da Ponte I e II

A questão do IVA das portagens cobradas na Ponte 25 de Abril, às quais era aplicada a taxa de 5%, surge pela 1ª vez no âmbito de um processo mais amplo, que incluía vários produtos, nos quais era cobrada a taxa reduzida, facto que a Comissão considerou errado.

Portugal alegou que, as portagens eram cobradas por uma entidade pública, defesa que a Comissão aceitou, procedendo à aplicação da delimitação negativa, facto que permitiu que Portugal não fosse condenado neste primeiro processo.

Mais tarde, a Comissão encetou um novo processo, alegando que era necessário averiguar:

- Se os serviços em causa eram efetivamente fornecidos por uma entidade pública, sendo que nesse caso não deveria estar a ser cobrado qualquer IVA
- Se os serviços em causa fossem considerados sujeitos a IVA, então de acordo com a DVA deveria ser aplicada uma taxa normal e não uma taxa reduzida

O TJUE, considerou que:

A Lusoponte é um terceiro que não está integrado na Administração Pública e que não tem qualquer relação de dependência com esta, sendo que, em tais condições, não pode ser considerada um «organismo de direito público», pelo que, Portugal foi condenado pela aplicação da taxa reduzida na Ponte 25 de Abril.

No entanto, em 2009, a Comissão emite uma Directiva, que vem dizer que: “Portugal pode aplicar às portagens nas pontes da zona de Lisboa uma das duas taxas reduzidas previstas no artigo 98.º.”

- Caso - Fazenda Pública/Município do Porto

A administração fiscal considerou que a Câmara Municipal do Porto (CMP) deveria cobrar e entregar IVA sobre as receitas dos parómetros e parques de estacionamento do Porto.

A CMP considerou que não era sujeito passivo do IVA, na medida em que atuou no exercício dos seus poderes de autoridade.

A questão foi enviada ao TJUE que concluiu, que a atividade em causa implicava uma subordinação dos cidadãos ao poder exercido pela CMP, o que constituía um indício de que esta, sendo uma entidade pública, estava a realizar um ato ao abrigo dos seus poderes públicos.

O TJUE reiterou a jurisprudência anterior, no entanto nada decidiu, remetendo a questão para apreciação dos tribunais nacionais, os quais, vieram a confirmar que era no exercício das prerrogativas de autoridade pública que uma câmara municipal explora os parques de estacionamento, pelo que poderá ser enquadrada no Artigo 2.º, n.º 2 do CIVA.

- Caso - Quinta do Conde - obras de infraestruturas de abastecimento de água,

Neste caso, foi aceite que os atos de urbanização referentes às construções e loteamentos clandestinos são atos de gestão pública, realizados por uma entidade pública (Câmara Municipal de Sesimbra), logo enquadráveis no Artigo 2.º, n.º 2 do CIVA.

No caso em apreço, a jurisprudência nacional está em sintonia com a jurisprudência comunitária concluindo-se que, para se aplicar o disposto no artigo 2.º, n.º 2, do CIVA, é necessário que, cumulativamente, se esteja em presença de um organismo público (definição esta que, ao que sabemos, nunca foi aprofundada pelos tribunais nacionais), e que a autoridade pública pratique o ato ao abrigo dos seus poderes públicos.

6.11 Problemas atuais

Ao longo do tempo, o facto de um imposto que se queria neutro, ser transposto para a legislação doméstica de forma nem sempre igual, conduziu a uma situação de ausência de

harmonização legislativa, que muitas vezes coloca em causa o princípio da neutralidade e provoca distorções de concorrência.

Mesmo em aspetos em que existe harmonização legislativa a nível europeu, surgem distintas interpretações das normas, sendo que, muitas vezes, a mesma norma, é aplicada de forma distinta em diferentes países.

Constata-se que, os problemas que ao longo dos anos têm vindo a ser alvo de análise do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), são efetivamente complexos.

Em Dez/2011 a Comissão emitiu uma comunicação, conhecida como “Livro Verde”, que vem defender que a resolução de muitos dos atuais problemas passa por afastar a sistemática discussão sobre “o mito da origem” e focalizar na racionalização do regime existente, o qual nunca foi assumido como definitivo.

São apontadas medidas como:

- O alargamento da base de incidência e uma revisão das isenções, que conduzisse, idealmente, para um modelo de tributação generalizada tipo Neozelandês, o qual garantiria o princípio da neutralidade e evitaria distorções de concorrência, sendo que, em simultâneo, é assumido que na realidade, um imposto totalmente neutro, sem quaisquer isenções, parece ser de aplicação impossível.
- A revisão do atual sistema de taxas, reintroduzindo-se a possibilidade de aplicação de uma taxa agravada, e a aplicação da taxa reduzida a uma lista muito curta de bens/serviços
- Maior harmonização do direito à dedução nos diversos EM, o que permitiria uma maior aplicação do princípio da neutralidade
- Maior harmonização na interpretação e aplicação das normas, o que passa por uma maior divulgação das decisões do Comité IVA
- Simplificação do regime transitório de Tributação das Operações Intracomunitárias (RITI)
- Simplificação generalizada de procedimentos, sendo proposto o alargamento do mecanismo do balcão único e a eliminação de algumas obrigações declarativas
- Reforço da cooperação administrativa entre os EM

Em simultâneo, é assumido que, o Futuro do IVA não passa pela implementação de uma taxa única, nem pela generalização do mecanismo do “reverse charge”.

7. Isenções em IVA

O Prof. Dr.º João Ricardo Catarino, diz-nos que já em épocas anteriores,

[a] relação tributária e o encargo que dela decorria, importando um assinalável sacrifício aceite, fundado em razões de natureza e ordem públicas, não deveria ter, pela relevância dos fundamentos em que se sustinha, qualquer tipo de excepções [sic]. Mas tinha-os, tal como, de resto, hoje tem. (Catarino, 2009: 131).

Percebemos assim que este não é um tema novo, e que as «excepções [sic] à tributação, sob a forma de isenções, exclusões ou limitações sempre existiram.» (ibid.: 78).

Deverá ser recordado que, o «IVA é um imposto que incide sobre todas as fases do processo produtivo, do produtor ao retalhista, através do chamado método subtrativo indirecto [sic] [...]». (Palma, 2008: 18)

No entanto, este princípio básico é completamente ignorado no caso dos «sujeitos passivos que beneficiam de isenções incompletas, actuando [sic] enquanto “consumidores finais” para efeitos de IVA, dado não terem em sede deste imposto direito à dedução do IVA suportado.» (ibid.: 18).

Como vimos, outro dos princípios básicos do IVA, é o de pretender ser um imposto neutro, isto é, um imposto que não cria desníveis que possam influenciar as escolhas dos consumidores nem as escolhas a efetuar no processo produtivo. (Palma, 2008: 24)

Acontece que, na verdade, tal como defendeu Xavier de Basto, está «fora de questão delinear um imposto de consumo totalmente neutro. Sempre terão de ser concedidas algumas isenções (...)» ¹(Xavier de Basto, 1991 *apud* Palma, 2008:24)

Podemos então assumir, que a concessão de isenções, são excepções à regra geral e violam princípios básicos de concepção do IVA.

¹ BASTO, José Guilherme Xavier de – A adopção por Portugal do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) da Comunidade Económica, *Comunicações 1*, Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, Coimbra, 1981.

7.1. A Concessão de Isenções e a Directiva IVA

Na Directiva IVA, a matéria referente às isenções vem estabelecida do artigo 131.º ao artigo 166.º.

Embora não de forma explícita, a Directiva IVA impede a atribuição de isenções subjetivas, isto é, que dependam de determinadas características do sujeito passivo, e embora defenda que o campo de incidência deverá ser o mais abrangente possível, reconhece a necessidade de existirem algumas isenções, que devem obedecer a critérios de incidência objetiva, isto é, das características da operação realizada.

No entanto, «no artigo 133.º da Directiva IVA, está previsto que, «os Estados membros podem subordinar a concessão, a organismos que não sejam de direito público, de qualquer das isenções previstas nas alíneas b), g), h), i), l), m) e n) do nº 1 do respectivo artigo 132.º» (Palma, 2012: 173)

É à luz destes artigos, que o legislador transpôs para o CIVA as isenções existentes referentes a operações internas (nomeadamente as referentes ao terceiro setor, previstas no artigo 9.º do CIVA), a operações intracomunitárias e a operações internacionais e é este facto que impossibilita que a lei doméstica considere como isentos determinados sujeitos passivos que aparentemente poderia fazer sentido considerar, como por exemplo, o Estado ou as IPSS, e exista a regra de delimitação negativa da incidência do Estado e demais pessoas coletivas de direito público, que foi transposta para o CIVA de acordo com o previsto no artigo 13.º nº 1 da Directiva IVA (DIVA), que estipula que «estas entidades não são considerados sujeitos passivos de IVA relativamente às actividades ou operações que exerçam na sua qualidade de autoridades públicas [...]».

Também é nesses artigos que está prevista a possibilidade de os Estados Membros proporcionarem aos seus sujeitos passivos o “direito de optarem” pela tributação nas operações financeiras e nas operações imobiliárias (artigo 137.º da DIVA)

Esta possibilidade de opção pela tributação, ou seja, esta possibilidade de renúncia à isenção, permite neutralizar os efeitos negativos que possa implicar a concessão da isenção, pois este passa a poder deduzir o imposto faturado nos seus “inputs”.

Conforme anteriormente já se mencionou, a harmonização em IVA tem sido realizada mais pela jurisprudência emitida pelo TJUE do que por via legislativa, sendo que, a questão das

isenções não foge à regra, constatando-se que o TJUE já emitiu um grande número de acórdãos que contribuíram para uma melhor interpretação das normas, nomeadamente das suas características e objetivos, sendo que, a jurisprudência do Tribunal sobre as isenções tem-se fundamentado, essencialmente, no:

- Princípio da Interpretação restrita – o TJUE tem vindo a afirmar que as isenções devem ser objeto de interpretação restrita no tipo de prestadores de serviços e no tipo de atividades que devem ser isentas, pois as isenções consubstanciam derrogações ao carácter generalista do IVA (Palma: 2010; 511)
- Princípio da Interpretação sistemática – o TJUE tem vindo a afirmar que os conceitos utilizados nas normas das isenções são conceitos independentes de direito comunitário que devem ser situados no contexto geral do IVA, pelo que, o conteúdo das isenções não pode ser livremente alterado pelos Estados Membros, exceto se o Conselho o permitir (Palma: 2010; 515)
- Princípio da Interpretação uniforme – o TJUE tem vindo a afirmar que, as isenções previstas no artigo 13.º da Sexta Diretiva constituem noções autónomas do direito comunitário que têm como objetivo evitar divergências na aplicação em diferentes Estados Membros, pelo que, o conteúdo das isenções não pode ser livremente alterado pelos Estados Membros, em especial quando fixam as condições da sua aplicação. (Palma: 2010; 515)
- Princípio da Neutralidade – o TJUE tem vindo a defender sempre, que este é um princípio estruturante do IVA e que também nas isenções deve ser assegurado. (Palma: 2010; 511)

De relevar, que as isenções previstas na Directiva IVA são de transposição obrigatória para a legislação interna dos Estados, pois, em «situações em que um Estado membro não tenha transposto para a legislação interna uma isenção prevista na Sexta Directiva, ou em que o não tenha feito completa ou adequadamente, o TJUE pronunciou-se no sentido de que os sujeitos passivos podem invocar o efeito directo da norma comunitária» (Laires, 2006:22)

7.2. Isenções Objetivas e isenções subjetivas

Para existir isenção, terá forçosamente de existir sujeição ou incidência, sendo extremamente importante referir que “não sujeição” é completamente diferente de “isenção”.

As regras de incidência no IVA estão previstas no Capítulo I do CIVA, do Artigo 1.º ao Artigo 8.º, sendo que:

- Os artigos 1.º, 3.º, 4.º e 5.º definem a incidência objetiva ou real (o que está sujeito)
- O artigo 2.º define a incidência subjetiva ou pessoal (quem está sujeito)
- O artigo 6.º define a aplicação da lei no espaço ou incidência territorial ou territorialidade (quais os limites territoriais) e
- O artigo 7.º define a aplicação da lei no tempo ou incidência temporal ou facto gerador / exigibilidade (qual o momento em que o facto passa a estar sujeito)

Assim, por analogia, pode dizer-se que também as isenções podem ser Isenções Objetivas, se são concedidas em virtude das características da operação e que não existindo Isenções Subjetivas, às Isenções Objetivas são em alguns casos atribuídos critérios subjetivos, isto é, a sua atribuição acontece em virtude de determinadas características do sujeito passivo.

7.3. Isenções Incompletas e Isenções Completas

Em sede de IVA estão previstas dois tipos de Isenções:

- As Isenções Incompletas e
- As Isenções Completas

As Isenções Incompletas são «operações isentas que não conferem o direito à dedução do IVA pago a montante» (Guia Fiscal PWC online, 2013) que é o caso das isenções previstas nos artigos 9º e 53º do CIVA. O operador económico não liquida o imposto nas suas operações mas também não pode deduzir o imposto que suporta nas suas aquisições, sendo que, é neste tipo de isenção que se enquadram as IPSS.

As Isenções Completas são operações «que, apesar de isentas, conferem o direito à dedução do IVA» (ibid.) pago a montante, são por exemplo, as isenções constantes dos artigos 13.º e 14.º do CIVA e 15.º e 16.º do RITI. O operador não liquida o imposto nas suas operações mas pode deduzir o imposto suportado nas suas aquisições.

7.3.1. As Isenções Completas

O artigo 13.º trata das isenções na importação, abordando logo na alínea a) do nº 1, «as isenções na importação definitiva de bens, ou seja, que correspondem a operações cuja

transmissão seja isenta em território nacional» (Código do IVA 2014: 177), isto é, o legislador quis assegurar que a importação dos bens ou serviços descritos no artigo 9.º, que no mercado interno se encontram isentos de IVA, recebem igual benefício fiscal quando são importados, garantindo assim o respeito pelo princípio da não discriminação das importações consagrado no atual artigo 110.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia. (ibid.: 179)

Podemos concluir que estamos perante isenções completas e objetivas. Completas porque beneficiar da isenção não impede o sujeito passivo de deduzir o IVA da restante atividade e objetivas porque são justificadas pelo tipo de bem e não pela qualidade do importador.

Também as isenções previstas no artigo 14.º do CIVA são isenções completas. Este artigo trata das isenções nas exportações, operações assimiladas e transportes internacionais, estipulando logo na alínea a) do n.º 1, que estão isentas de imposto «as transmissões de bens expedidos ou transportados para fora da Comunidade pelo vendedor ou por um terceiro por conta deste» (ibid.: 191).

É nesta matéria, extremamente importante compreender que os conceitos de "importação" e "exportação", em IVA estão associados apenas a operações com países terceiros. Dentro do espaço Europeu, vigoram os conceitos de "transmissões intracomunitárias" e "aquisições intracomunitárias".

Importa salientar que dentro do espaço Europeu, a troca de bens e serviços, no país de origem não paga IVA, sendo este facto, por vezes confundido com a atribuição de uma isenção, sendo que, essa ideia está totalmente errada. Como já se mencionou, a troca de bens e serviços não paga no país de origem porque se convencionou que paga no país de destino. Este critério era algo provisório que viria a ser reajustado quando fosse conseguida a harmonização das várias taxas de IVA a nível da comunidade, objetivo que hoje se assume praticamente impossível de alcançar, acreditando-se que o critério provisório será definitivo.

De referir, ainda o Artigo 15.º do CIVA no qual existem ainda outras isenções, agora relacionadas com a aplicação de regimes aduaneiros ditos suspensivos, ou seja, regimes aduaneiros onde as mercadorias circulam sem serem introduzidas no consumo.

Alguns países da Comunidade Europeia estão autorizados a aplicar uma taxa reduzida de zero a determinados grupos de produtos, sendo que, na realidade a aplicação dessa “Taxa 0” a tudo equivale a uma isenção completa, pois ela implica que o sujeito passivo não liquida

IVA, mas pode deduzir o IVA das compras e serviços necessários à produção do produto em causa, o que significa que o sujeito passivo coloca no mercado o seu produto sem ter a necessidade de incluir no preço, o IVA que no caso de uma isenção incompleta, seria suportado. Exemplo disto é a situação do Reino Unido, onde os livros são vendidos com uma taxa zero de IVA, isto é, os operadores não liquidam IVA aquando da venda, no entanto podem deduzir o IVA referente aos custos de produção, o que significa que no Reino Unido os livros chegam a um preço mais reduzido ao consumidor final na medida em que no preço final não existe o custo do IVA “oculto”.

Em Portugal, onde os livros são sujeitos à taxa de 6 %, os livros chegam mais caros ao consumidor. Senão vejamos:

Explicitando a questão em termos financeiros,

No Reino Unido, o operador A, que se dedica à produção e comercialização de Livros, produziu e colocou no mercado o livro “x”, sendo que, para tal, necessitou de adquirir matéria-prima, sujeita a 23 %, no valor de 30 €. O operador A sabe que pretende com esta operação uma margem bruta de 10 €.

Tendo em consideração que no Reino Unido os livros são sujeitos à taxa de 0%, temos:

Reino Unido - Isenção Completa		Matéria Colectável	IVA	Preço Compra/
Compra	➡	30,00 €	6,90 €	36,90 €
Venda	➡	40,00 €	0,00 €	40,00 €
		10,00 €	-6,90 €	

No Reino Unido, o Livro chegará ao consumidor final por 40,00 €

Portugal - Produto Sujeito à Taxa de 60		Matéria Colectável	IVA	Preço Compra/
Compra	➡	30,00 €	6,90 €	36,90 €
Venda	➡	40,00 €	2,40 €	42,40 €
		10,00 €	-4,50 €	

Em Portugal, o Livro chegará ao consumidor final por 42,40 €

7.3.2. As Isenções Incompletas

Este tipo de isenções apresenta-se ao sujeito passivo com um carácter de obrigatoriedade para as operações mencionadas no artigo 9.º do CIVA, sendo que, «aplicam-se fundamentalmente, a determinadas actividades de interesse público ou a actividades relativamente às quais se demonstra particularmente complexa a aplicação do IVA, como, por exemplo, o caso das operações financeiras e de seguro e resseguro.» (Palma, 2012: 171)

Embora estejamos perante isenções objetivas, isto é, em função da operação realizada, como já mencionámos iremos constatar que na realidade algumas delas «comportam uma componente subjetiva, exigindo que tais operações sejam praticadas por, designadamente, IPSS, pessoas de utilidade social reconhecida ou organismos sem finalidade lucrativa.» (Ribeiro e Santos, 2013: 72)

O legislador compreendeu que este tipo de isenções pode originar distorções de mercado, pelo que, acautelou através do artigo 12.º do CIVA, a possibilidade de alguns sujeitos passivos poderem renunciar à isenção e optar pelo regime geral de tributação.

Antes de avançarmos é de todo conveniente, esclarecer o que entende o Código do IVA por entidades sem fins lucrativos, sendo que, encontramos resposta no artigo 10.º, que determina que, uma entidade só pode ser considerada como um organismos sem finalidade lucrativa, se cumprir em simultâneo, os seguintes critérios:

- Nunca distribuir lucros
- Se os seus corpos gerentes não possuírem quaisquer interesses diretos ou indiretos nos resultados da entidade
- Se possuir escrita, que em qualquer momento esteja disponível para consulta da Autoridade Tributária
- Se praticar preços homologados pelas autoridades públicas ou, no caso de realizar operações não suscetíveis de homologação, praticar preços inferiores aos exigidos para operações análogas pelas empresas comerciais sujeitas a imposto
- Não entrar em concorrência direta com sujeitos passivos do imposto

O artigo 9.º do CIVA é extenso e abrange uma grande variedade de atividades que podemos agrupar nas seguintes categorias:

- a) Serviços na área da saúde e da assistência médica e hospitalar – Artigo 9.º, n.º 1, 2, 3, 4 e 5

De relevar que a isenção se refere a serviços de saúde em sentido amplo, atendendo ao seu caráter social, no entanto estão isentos os serviços médicos mas não estão isentas outras atividades realizadas pelos profissionais de saúde como por exemplo a realização de conferências, e nas empresas que se dedicam à higiene, saúde e segurança no trabalho, apenas os serviços de saúde estão isentos mas por exemplo o transporte de feridos por organismos devidamente autorizados está isenta. Também é de relevar que a isenção prevista no n.º 4 não se refere a serviços, mas a “bens” relacionados com a saúde, especificamente a transmissões de órgãos, sangue e leite humanos.

Em relação às isenções previstas nestes pontos, de acordo com o artigo 12.º, n.º 1, alínea b), só é possível de ser solicitada a renúncia se o sujeito passivo for um estabelecimento hospitalar, clínica, dispensário e similar, que não seja pertença de pessoas coletivas de direito público ou de instituições privadas integradas no sistema nacional de saúde, que efetuem prestações de serviços médicos e sanitários e operações com elas estritamente conexas, isto é, um sujeito passivo singular, não pode renunciar à isenção.

- b) Serviços na área da assistência e segurança sociais – Artigo 9.º, n.º 6 e 7

Esta isenção abrange as operações efetuadas pelo sistema de segurança social, incluindo IPSS's e outros sujeitos passivos a agir por conta da segurança social, desde que não recebam qualquer contraprestação dos beneficiários. O n.º 7 abrange as entidades que desenvolvam atividades de creches, lares residenciais, casas de trabalho, lares de idosos, etc., às quais seja reconhecida utilidade social pelas autoridades competentes.

No artigo 12.º do CIVA não está prevista a possibilidade de renúncia para estas isenções.

- c) Serviços relacionados com o desporto - Artigo 9.º, n.º 8 e 15 al. a) e b)

Esta isenção, no n.º 8 abrange a exploração de ginásios e pavilhões desportivos, desde que explorados por entidades sem fins lucrativos e no n.º 15.º, alíneas a) e b), artistas, atores, desportistas, etc., atuando individualmente ou em grupo, se os serviços forem prestados diretamente aos respetivos promotores.

No artigo 12.º do CIVA não está prevista a possibilidade de renúncia para estas isenções.

- d) Serviços na área da Educação, ensino e outras atividades conexas - Artigo 9.º, n.º 9, 11 e 35 al. c)

De relevar que também aqui a isenção se refere a serviços na área da educação em sentido amplo pelo que, esta isenção abrange por exemplo o fornecimento de alimentação, bebidas e transportes escolares, se efetuados diretamente pelas instituições de ensino. É imposto que os estabelecimentos de ensino terão de estar enquadrados no sistema nacional de educação ou ser reconhecidos como tendo fins análogos, pelos ministérios competentes.

No n.º 11 encontramos a referência às lições ministradas a título pessoal, sendo imposto que deverá existir uma relação direta entre o professor e o aluno, pelo que não é isenta a atividade desenvolvida por centros de explicações.

No artigo 12.º do CIVA não está prevista a possibilidade de renúncia para estas isenções.

- e) Serviços de Formação Profissional - Artigo 9.º, n.º 10

Neste ponto estão abrangidas as prestações de serviços referentes a formação profissional, mas também as conexas, como por exemplo, o fornecimento de alojamento, alimentação e material didático. É imposto que tais serviços sejam prestados por organismos de direito público ou por entidades reconhecidas como tendo competência nos domínios da formação e reabilitação profissionais pelos ministérios competentes.

A isenção não é aplicável aos formadores.

Esta isenção é passível de renúncia, prevista no alínea a) do n.º 1 do artigo 12.º

- f) Serviços relacionados com a Cultura, ciência e arte - Artigo 9.º, n.º 8, 12, 13, 14, 15, alínea a), e n.º 35, alíneas a) e b)

São abrangidos serviços como por exemplo o aluguer de livros e discos, a visita a museus, monumentos e jardins, a realização de congressos, seminários e outras manifestações análogas e as sessões de teatro.

Dependendo do serviço prestado, é exigido que esses serviços sejam efetuados pelo Estado ou por outras pessoas coletivas de direito público, ou por outros organismos sem finalidade lucrativa.

No artigo 12.º do CIVA não está prevista a possibilidade de renúncia para estas isenções.

- g) Transmissão de direitos de autor e de obras- Artigo 9.º, n.º 16 e 17

No n.º 16 são abrangidas as transmissões de direitos de autor e as autorizações para a utilização de obras intelectuais, quando efetuada pelo próprio autor e pelos seus herdeiros e no n.º 17 são abrangidas as transmissões de exemplares de obras literárias e científicas editadas pelo próprio autor, seus herdeiros ou por terceiros por conta deles.

No artigo 12.º do CIVA não está prevista a possibilidade de renúncia para estas isenções.

h) Assistência espiritual - Artigo 9.º, n.º 18

Este ponto isenta a cedência de pessoal por parte de instituições religiosas ou filosóficas para a realização de atividades isentas de IVA ou para a prestação de assistência espiritual

No artigo 12.º do CIVA não está prevista a possibilidade de renúncia para esta isenção.

i) Prestações de serviços e transmissões de bens conexas, efetuadas no interesse coletivo dos seus associados, por organismos que prossigam objetivos de natureza política, sindical, religiosa, humanitária, filantrópica, recreativa, desportiva, cultural, cívica e económica e que sejam remuneradas apenas pela quota – Artigo 9.º, n.º 19

São abrangidos pelo n.º 19 do artigo 9.º os partidos políticos, as centrais sindicais e as associações em geral, incluindo as associações de estudantes, mas somente em relação às entidades que tenham como única contraprestação as quotas fixadas nos termos dos respetivos estatutos, «tendo a administração fiscal já algumas vezes manifestado o entendimento de que a mesma também é aplicável à joia de inscrição» (CIVA comentado, 2014). O disposto no n.º 20 vem acrescentar que estas entidades podem ainda receber contraprestações de manifestações ocasionais destinadas à angariação de fundos.

No artigo 12.º do CIVA não está prevista a possibilidade de renúncia para esta isenção.

j) Manifestações ocasionais – Artigo 9.º n.º 20

É estabelecido que estão isentas as transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas por entidades cujas atividades habituais se encontram isentas nos termos do n.º 2, 6, 7, 8, 9, 10, 12, 13, 14 e 19, quando realizarem manifestações ocasionais destinadas à angariação de fundos em seu proveito exclusivo, desde que, esta isenção não provoque distorções de concorrência

No artigo 12.º do CIVA não está prevista a possibilidade de renúncia para esta isenção.

- k) Prestações de serviços fornecidas aos seus membros por grupos autónomos de pessoas que exerçam uma atividade isenta e cujo objetivo seja o de lhes facilitar a utilização comum dos meios necessários ao exercício dessa atividade, desde que se limitem a exigir dos mesmos o reembolso exato da parte que lhes incumbe nas despesas comuns, desde que a isenção não seja suscetível de originar distorções de concorrência – Artigo 9.º n.º 21 e 22

Esta isenção só é aceite se o grupo autónomo for constituído exclusivamente por membros cuja percentagem de dedução (pro rata) seja inferior a 10 %. É frequente surgirem, normalmente sob a forma de agrupamentos complementares de empresas (ACE's), entidades que se associam para desenvolverem atividades conjuntas, repartindo as respetivas despesas comuns, na inexistência desta isenção, o agrupamento teria de liquidar IVA aos seus membros, quando na realidade o agrupamento não produz qualquer valor acrescentado, pois limita-se a repartir pelos utilizadores as despesas incorridas.

No artigo 12.º do CIVA não está prevista a possibilidade de renúncia para esta isenção.

- l) Prestações de serviços e transmissões de bens conexas efetuadas pelos serviços públicos postais, com exceção das telecomunicações – Artigo 9.º n.º 23

No artigo 12.º do CIVA não está prevista a possibilidade de renúncia para esta isenção.

- m) Transmissões, pelo valor facial, de selos de correio em circulação ou de valores selados, bem como as respetivas comissões de venda – Artigo 9.º n.º 24

No artigo 12.º do CIVA não está prevista a possibilidade de renúncia para esta isenção.

- n) Serviço público de remoção de lixos – Artigo 9.º n.º 25

No artigo 12.º do CIVA não está prevista a possibilidade de renúncia para esta isenção.

- o) Prestações de serviços efetuadas por empresas funerárias e de cremação e transmissões de bens acessórias – Artigo 9.º n.º 26

Esta isenção inclui as prestações de serviços que se inserem no âmbito de serviços funerários e de cremação, incluindo a totalidade do serviço ou seja os bens fornecidos incluídos no serviço fúnebre, no entanto não inclui as transmissões de bens e prestações de serviços a outras empresas fúnebres ou a particulares fora do âmbito dos serviços fúnebres ou crematórios.

No artigo 12.º do CIVA não está prevista a possibilidade de renúncia para esta isenção.

p) Operações bancárias e financeiras – Artigo 9.º n.º 27

Estamos na presença de atividades praticadas habitualmente pelo setor bancário, o que faz com que na banca a maior parte da atividade desenvolvida esteja isenta e explica o facto de a sua percentagem de dedução (pro rata) ser muito baixa.

De salientar que, a atividade das empresas locadoras, embora considerada de natureza financeira, não se encontra isenta pois são empresas que realizam maioritariamente operações tributáveis.

Neste caso é particularmente importante a qualificação das operações, pois para efeitos da sua aplicação não interessa a natureza jurídica da entidade que as praticam nem a do destinatário do serviço, mas sim a natureza da própria operação financeira

No artigo 12.º do CIVA não está prevista a possibilidade de renúncia para esta isenção.

q) Operações de seguro e resseguro – Artigo 9.º n.º 28

São aqui incluídas as comissões das corretoras, agentes e mediadores de seguros.

Os seguros, assim como algumas operações bancárias que foram mencionadas no n.º 27, encontram-se sujeitos o imposto do selo, daí a isenção em IVA, e por outro lado, tratam-se de atividades em que um imposto com as características do IVA é de difícil aplicação.

No artigo 12.º do CIVA não está prevista a possibilidade de renúncia para esta isenção.

r) Operações de locação de imóveis – Artigo 9.º n.º 29

Com esta disposição, o legislador pretende isentar o arrendamento, acautelando que não abrange a atividade hoteleira, a atividade dos parques de campismo, a locação de áreas para estacionamento de veículos, a locação de máquinas e outros equipamentos de instalação fixa, as cedências de exploração, a locação de cofres-fortes e a locação de espaços para exposições ou publicidade.

Esta isenção é passível de renúncia, «desde que se encontrem reunidos os condicionalismos e sejam satisfeitas as formalidades que contam do artigo 12º/4 e no Regime de renúncia isenção do IVA nas operações relativas a bens imóveis aprovadas pelo DL n.º 21/2007, de 29-01.» (Código do IVA anotado, 2014)

- s) Operações sujeitas a Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) – Artigo 9.º n.º 30

A Diretiva IVA possibilitava a Portugal optar por tributar ou não em IVA as transmissões de bens imóveis, sendo que, Portugal optou por não tributar.

A isenção refere-se à transmissão onerosa do direito de propriedade sobre bens imóveis, uma vez que tais transmissões estão sujeitas atualmente a IMT.

Esta isenção é passível de renúncia, caso as operações se efetuem entre sujeitos passivos do imposto, devendo esta ser efetuada nos termos e condições previstos no Regime de renúncia à isenção nas operações relativas a bens imóveis, aprovado pelo DL n.º 21/2007, de 29 de janeiro.

- t) Lotaria, apostas mútuas, bingo, bem como outras atividades sujeitas a impostos especiais sobre o jogo – Artigo 9.º n.º 31

As comissões auferidas pelos intermediários também beneficiam desta isenção, pelo que os cafés e quiosques que praticam este tipo de operações são sujeitos passivos mistos.

No artigo 12.º do CIVA não está prevista a possibilidade de renúncia para esta isenção.

- u) Transmissões de bens afetos exclusivamente a uma atividade isenta que não tenham sido objeto do direito à dedução, bem como a transmissão de bens cuja aquisição ou afetação tenha sido feita com exclusão do direito à dedução nos termos do n.º 1 do art. 21.º – Artigo 9.º n.º 32

O n.º 1 do artigo 21.º refere-se à aquisição, fabrico ou importação, à locação, à utilização, à transformação e reparação de viaturas de turismo, de barcos de recreio, helicópteros, aviões, motos e motocicletas, sendo que, nos termos desta norma, por exemplo, a transmissão de uma viatura de turismo que tenha sido adquirida a um particular, a outra empresa que tenha utilizado esta isenção ou a um revendedor pelo regime de bens em segunda mão, não beneficiará da isenção, devendo ser liquidado o IVA.

No artigo 12.º do CIVA não está prevista a possibilidade de renúncia para esta isenção.

- v) Transmissão de bens e prestações de serviços efetuadas no âmbito de uma atividade agrícola, silvícola ou pecuária – Artigo 9.º n.º 33

A isenção a que se referia o n.º 33 do artigo 9.º do CIVA, foi revogada pelo artigo 195.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para o ano de 2013, tendo igualmente sido revogados os anexos A e B.

- w) Prestações de serviços efetuadas por cooperativas não agrícolas aos seus associados agricultores – Artigo 9.º n.º 34

No artigo 11.º está previsto que o Ministro das Finanças poderá determinar a sujeição a imposto de algumas das prestações de serviços mencionadas no n.º 34 do artigo 9.º, quando a isenção ocasionar distorções de concorrência.

Esta isenção é passível de renúncia pelo artigo 12.º, n.º 1, alínea c).

- x) Serviços de alimentação e bebidas fornecidas pelas entidades patronais aos seus empregados – Artigo 9.º n.º 36

Ficam isentos todos os serviços de alimentação e bebidas, fornecidos pelas entidades patronais aos seus funcionários.

Esta isenção é passível de renúncia pelo artigo 12.º, n.º 1, alínea a).

- y) Atividades das empresas públicas de rádio e televisão que não tenham carácter comercial – Artigo 9.º n.º 37

Atualmente, a Radio e Televisão de Portugal já não é uma empresa pública mas sim uma sociedade anónima de capitais públicos, pelo que, foi entendimento da AT, que esta isenção já não se aplica passando a ser cobrado IVA na contribuição para o audiovisual.

No artigo 12.º do CIVA não está prevista a possibilidade de renúncia para esta isenção.

Constatamos que, as áreas em que operam as IPSS, caem praticamente sempre no âmbito do artigo 9.º o que implica que se vêm assim enquadradas de forma obrigatória numa isenção nem sempre vantajosa e em relação à qual, por vezes não podem exercer o direito de renúncia.

A outra isenção incompleta prevista no CIVA é a consubstanciada pela artigo 53.º do CIVA que isenta de IVA os sujeitos passivos que, cumulativamente:

- não sejam obrigados a possuir contabilidade organizada para efeitos do IRS ou IRC,
- não pratiquem operações de importação, exportação ou atividades conexas,

- não exerçam atividade que consista na transmissão dos bens ou prestação dos serviços mencionados no anexo E do presente Código e
- não tenham atingido, no ano civil anterior, um volume de negócios superior a 10 000 € ou a 12.500 €, no caso de preencherem as condições de inclusão no regime dos pequenos retalhistas.

Também aqui, se constata que esta disposição possui as características de uma isenção incompleta e de aplicação automática, não necessariamente vantajosa para o sujeito passivo.

Parece-me importante relevar, o definido no artigo 81.º do CIVA, ao definir que

[o]s sujeitos passivos que pratiquem operações isentas, sem direito a dedução, e desenvolvam simultaneamente uma actividade acessória tributável podem calcular o seu volume de negócios, para efeitos do disposto nos artigos 42.º e 53.º, tomando em conta apenas os resultados relativos à actividade acessória.»

Isto é, se a atividade acessória do sujeito passivo não ultrapassar os 10.000 € estabelecidos no artigo 53.º, o sujeito passivo não necessita de ser enquadrado como sujeito passivo misto, pois todas as suas operações podem usufruir de isenção.

7.4. O Caso dos Sujeitos Mistos

São considerados sujeitos passivos mistos os que, no exercício da sua atividade, efetuam simultaneamente operações tributáveis que conferem o direito à dedução e operações isentas que não conferem esse direito ou operações não sujeitas.

Na Diretiva IVA, a existência de sujeitos passivos mistos está prevista no n.º 1 do artigo 173.º.

No CIVA, este tipo de sujeito passivo, para efeitos da determinação do IVA dedutível, tem de atender ao estipulado nas regras constantes do artigo 23.º.

De salientar que, o exposto no artigo 23.º se aplica exclusivamente às situações em que os sujeitos passivos exercem o direito à dedução do imposto suportado na aquisição de bens e serviços de utilização mista.

Bens e serviços de utilização mista são os utilizados em simultâneo no exercício de uma ou mais atividades económicas previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, que confere direito a dedução, e no exercício de uma ou mais atividades económicas que não conferem

esse direito ou de uma ou mais atividades económicas que se encontram fora do conceito de atividade económica.

Pela tipicidade das atividades desenvolvidas, são exemplo de potenciais sujeitos passivos mistos, as empresas de construção civil, os bancos, as seguradoras, as autarquias locais, as escolas e universidades, as agências funerárias, os quiosques, as empresas que se dedicam à formação profissional, as associações, as entidades que dispõem de cantinas, os clubes de futebol, etc., ou seja, as entidades que habitualmente praticam atividades que se enquadram nas isenções atribuídas pelo artigo 9.º do CIVA

Estes contribuintes só podem exercer o direito à dedução do imposto suportado relativamente às operações referidas no artigo 20.º do CIVA, ou seja, relativamente às aquisições que se destinem às operações que conferem direito à dedução.

Na prática, a determinação da medida do direito à dedução por parte dos sujeitos passivos que praticam operações que conferem direito à dedução e operações que não conferem direito à dedução, constitui um dos aspetos cuja interpretação e aplicação prática tem suscitado maior complexidade.

A Diretiva IVA e o CIVA admitem a utilização de dois métodos, para apuramento do imposto a deduzir pelos sujeitos passivos mistos:

- o método da afetação real, ligado à efetiva utilização dos bens e serviços adquiridos pelo sujeito passivo
- o método da percentagem de dedução (pro rata), que estabelece uma relação entre o volume de negócio gerado pelas atividades que permitem a dedução do imposto suportado e o volume de negócios gerado pelas atividades que não possibilitam a dedução do imposto suportado

No método da afetação real, a dedução é realizada de forma direta, com recurso à utilização de critérios que permitem mensurar a efetiva utilização dos inputs da atividade na produção dos bens ou dos serviços transacionados pelo sujeito passivo. Podem constituir exemplos de critérios de mensuração a área ocupada pelo setor isento/não isento, horas/homem, horas/máquina ou a massa salarial afeta a cada tipo de operações.

De acordo com o n.º 3 do artigo 23.º do CIVA, a administração fiscal pode tornar o método da afetação real de utilização obrigatória:

- Quando a sujeito passivo exercer atividades económicas distintas ou
- Quando considerar que a utilização do método da percentagem de dedução (pro rata), conduz a distorções significativas na tributação.

O método mais desejável de ser utilizado seria o método da afetação real, sendo que é possível a aplicação dos dois métodos simultaneamente. (Palma, 2005)

No método da percentagem de dedução (pro rata), a determinação da percentagem a deduzir, no que respeita aos montantes de IVA suportado nas aquisições de bens e serviços, é efetuada de forma indireta. O apuramento da percentagem de dedução não é realizado em função da medida da utilização pelo sujeito passivo desses bens e serviços na realização de operações sujeitas ou isentas, mas, com base no valor dos proveitos gerados por esses dois tipos de operações.

Na Directiva IVA, no n.º 1 do artigo 174.º, é estabelecido que o pro rata da dedução se calcula com base numa fração, em que no numerador é inserido o total do volume de negócios anual relativo às operações que conferem o direito à dedução, e no denominador, o valor total das operações efetuadas pelo sujeito passivo, sendo estabelecido no n.º 2 desse mesmo artigo, que para o cálculo do pro rata não é considerado o volume de negócios relativo a:

- entregas de bens de investimento utilizados pelo sujeito passivo na sua empresa;
- operações acessórias imobiliárias e financeiras e
- operações referidas nas alíneas b) a g) do n.º 1 do artigo 135º, se se tratar de operações acessórias.

No artigo 175.º da Diretiva, é ainda estabelecido que:

- o pro rata de dedução é determinado anualmente, sendo fixado em percentagem e arredondado para a unidade imediatamente superior
- que o pro rata aplicado provisoriamente a um determinado ano é sempre calculado com base nas operações do ano anterior
- que na impossibilidade de o calcular dessa forma, o pro rata é estimado provisoriamente e calculado de acordo com as previsões do sujeito passivo.
- Com a fixação do pro rata definitivo, calculado no ano seguinte, são realizadas regularizações das deduções que têm por base a aplicação do pro rata que foi aplicado provisoriamente.

Constatamos que, os artigos 176.º e 177.º da Diretiva IVA estabelecem limitações do direito à dedução, ao excluírem do direito à dedução as despesas que não possuam um carácter estritamente profissional, como é o caso das despesas sumptuárias, recreativas ou de representação.

A grande maioria das IPSS são sujeitos passivos mistos, pois embora se dediquem maioritariamente à realização de atividades isentas ao abrigo do artigo 9.º, possuem quase sempre pequenas atividades que não são enquadráveis nas isenções, como por exemplo a existência de um “bar” no qual são comercializados produtos alimentares.

7.5. A aplicação do método da afetação real

Conforme foi mencionado, no método da afetação real a dedução é realizada de forma direta, com recurso à utilização de critérios que permitem mensurar a efetiva utilização dos inputs da atividade na produção dos bens ou dos serviços transacionados pelo sujeito passivo, sendo que, podem constituir exemplos de critérios de mensuração a área ocupada pelo setor isento/não isento, horas/homem, horas/máquina ou a massa salarial afeta a cada tipo de operações.

A utilização dos critérios objetivos definidos, é efetivada no ano “n” provisoriamente, devendo ser corrigida de acordo com os valores tornados definitivos no final de cada ano, o que implica que no final do ano “n” se efetua uma regularização para os valores definitivos, a qual irá constar da última declaração periódica do ano “n”, conforme estipulado no n.º 6 do artigo 23.º.

O valor apurado pode implicar uma regularização a favor do Estado, se os valores tornados definitivos forem menores que os valores provisórios, logo o valor dessa regularização será incluído no campo 41 da Declaração periódica ou pode implicar uma regularização a favor do sujeito passivo, se os valores tornados definitivos forem maiores que os valores provisórios, logo o valor dessa regularização será incluído no campo 40 da Declaração periódica.

Neste ponto, é ainda importante relevar que os bens de investimento que sejam de utilização mista, embora abrangidos no ano de aquisição pela regularização geral da afetação real provisória segundo critérios objetivos, a que se refere o n.º 6 do artigo 23.º, ainda se

encontram sujeitos às regularizações anuais previstas no artigo 24.º, por um período de 5 ou 20 anos, consoante se trate, de bens móveis ou imóveis.

7.6. A aplicação do método da percentagem de dedução (pro rata)

A aplicação do método da percentagem de dedução (pro rata) baseia-se numa relação de proporcionalidade resultante da aplicação do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 23.º, o qual dispõe que o imposto suportado nas aquisições de bens de investimento, inventários e outros bens e serviços só é dedutível na percentagem correspondente ao montante anual de operações que dão lugar a dedução.

No CIVA, o n.º 4 do artigo 23.º estabelece que a percentagem de dedução apurada pelos sujeitos passivos nos termos da alínea b) do n.º 1

[a] resulta de uma fracção que comporta, no numerador, o montante anual, imposto excluído, das operações que dão lugar a dedução nos termos do n.º 1 do artigo 20.º 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.º, bem como as subvenções não tributadas que não sejam subsídios ao equipamento.

Recorde-se que esta norma é de aplicação exclusiva às operações resultantes de uma actividade económica em que o sujeito passivo exerce simultaneamente operações que conferem direito a dedução de imposto e que não conferem direito à dedução de imposto.

Assim, para cálculo do pro rata de dedução, o montante anual a inscrever no numerador e no denominador da fracção, não pode incluir as operações que não se enquadrem no conceito de actividade económica, pois estas ficam sujeitas ao método da afetação real, conforme estipulado nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 23.º.

Também não devem ser consideradas no numerador da fracção quaisquer operações que, embora decorrentes do exercício de uma actividade económica, não conferem direito à dedução nos termos do n.º 1 do artigo 20.º. De destacar, as operações realizadas por pessoas coletivas públicas, no âmbito dos seus poderes de autoridade, pois embora muitas vezes se enquadrem no conceito de actividade económica para efeitos de IVA, se a sua não sujeição não provocar distorções de concorrência, são abrangidos pela regra de não sujeição que consta no n.º 2 do artigo 2.º do CIVA.

Conforme abordado em ponto anterior, habitualmente tem sido aceite que se consideram operações exercidas no âmbito dos poderes de autoridade, as realizadas pelos organismos de direito público, no quadro de um regime jurídico de direito público sendo excluídas as exercidas nas mesmas condições jurídicas que os operadores privados.

Em termos esquemáticos temos uma fração:

$$\frac{\text{Montante anual sem IVA das operações que conferem direito à dedução (art. 20º CIVA)}}{\text{Montante anual sem IVA de todas as operações efetuadas pelo sujeito passivo decorrentes do exercício de uma atividade económica, incluindo as subvenções não tributadas que não sejam subsídios ao equipamento}}$$

De acordo com o n.º 8 do artigo 23.º este quociente é arredondado para a centésima imediatamente superior.

Às IPSS, são com muita frequência atribuídas subvenções, nas quais se deve ter em atenção o seguinte:

- Se a subvenção se destinar a financiar operações de uma atividade económica sujeita a IVA, o seu valor deve ser incluído no denominador do pro rata previsto no n.º 4 do artigo 23.º do CIVA, no caso dos sujeitos passivos mistos,
- Se a subvenção se destinar a financiar operações decorrentes de uma atividade económica não sujeita ou a operações não decorrentes de uma atividade económica, o seu valor não deve integrar o denominador do pro rata, pois ser-lhe-á aplicável o método de afetação real.
- Os subsídios tributados são incluídos no denominador e no numerador, o que na prática não afeta o resultado da equação,

Para o cálculo do pro rata, é ainda importante relevar que nos termos do n.º 5 do artigo 23.º, não são incluídos no numerador, nem no denominador, as operações financeiras e imobiliárias que tenham um carácter acessório em relação à atividade exercida pelo sujeito passivo e as transmissões de bens de investimento, sendo que, para se decidir se se está perante uma operação financeira acessória, é necessário ter em consideração que uma operação financeira não pode ser considerada acessória se concorre para a realização do objeto principal ou habitual da atividade do sujeito passivo ou se constituir um prolongamento dessa atividade.

No n.º 9 do artigo 23.º, é ainda assumido que podem ser consideradas inexistentes as operações que representem uma parte insignificante do volume de negócios do sujeito passivo, não se mostrando viável a utilização do método da afetação real.

No caso de a atividade isenta, que implicava o enquadramento do sujeito passivo como sujeito misto, ser considerada insignificante, este pode requerer que nos termos do n.º 9 do artigo 23.º do CIVA, lhe seja possível deduzir integralmente o IVA suportado a montante, sendo ignorada a existência da atividade isenta.

Em resumo, o pro rata a aplicar num determinado ano “n” é calculado provisoriamente com base nas operações efetuadas no ano “n-1” sendo que, no final do ano “n” se efetua uma regularização para os valores definitivos do próprio ano “n”, a qual irá constar da última declaração periódica do ano “n”, conforme estipulado no n.º 6 do artigo 23.º. O valor apurado pode implicar uma regularização a favor do Estado ou uma regularização a favor do sujeito passivo.

No ano em que os sujeitos passivos iniciem a atividade ou alterarem a sua atividade, a dedução poderá ser efetuada com base num pro rata provisório, que deverá constar da declaração de início de atividade ou de alterações.

No final desse exercício, será realizada a regularização descrita, nos moldes do n.º 6 e 7 do artigo 23.º.

Neste ponto, é ainda importante relevar que à semelhança do que se referiu no método da afetação real, também neste método, os bens de investimento que sejam de utilização mista, embora abrangidos no ano de aquisição pela regularização geral do pro rata provisório, a que se refere o n.º 6 do artigo 23.º, ainda se encontram sujeitos às regularizações anuais previstas no artigo 24.º, por um período de 5 ou 20 anos, consoante se trate, de bens móveis ou imóveis.

7.7. Renúncias à isenção, previstas no Código do IVA

Conforme vimos, o Código do IVA, prevê vários tipos de isenções, como sejam as constantes dos artigos 9º e 53º (isenções incompletas) e as constantes dos artigos 13.º e 14.º do CIVA e 15.º e 16.º do RITI (isenções completas).

Também já referimos que, este tipo de isenções surge ao sujeito passivo com um caráter de obrigatoriedade e que, este facto levou o legislador a assumir a necessidade de acautelar através do artigo 12.º do CIVA, a possibilidade de alguns sujeitos passivos poderem renunciar a essa isenção.

Segundo o n.º 1 do artigo 12.º, podem renunciar à isenção e optar pela aplicação do imposto às suas operações:

- Os sujeitos passivos que realizem prestações de serviços que tenham por objeto a formação profissional (n.º 10 do artigo 9.º);
- Os sujeitos passivos que forneçam aos seus empregados serviços de alimentação e bebidas (n.º 36 do artigo 9.º);
- Os estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares que prestem serviços médicos, sanitários e operações conexas (n.º 2 do artigo 9.º);
- As cooperativas que, não sendo de produção agrícola, desenvolvam uma atividade de prestação de serviços aos seus associados agricultores (n.º 34 do artigo 9.º).

De acordo com o n.º 1 e o n.º 2 do artigo 12.º, embora não de forma explícita, é subentendido que, no caso de solicitar e ser aceite que o sujeito passivo renuncie à isenção, a tributação abrangerá todas as operações efetuadas, isto é, nunca será permitida a renúncia a apenas algumas das operações isentas do sujeito passivo e esta acontece sempre a pedido do sujeito passivo, não possuindo quaisquer efeitos retroativos.

O n.º 3 do artigo 12.º, estipula que, no caso de solicitar e ser aceite que o sujeito passivo renuncie à isenção, este é obrigado a permanecer no regime por que optou durante um período mínimo de cinco anos e que se no final desse período, se o sujeito passivo desejar regressar à situação de isenção, deverá:

- Dar conhecimento de tal desejo à administração fiscal, mediante entrega de declaração de alterações que deverá ser entregue durante o mês de janeiro do ano seguinte àquele em que se tiverem completado os cinco anos do regime de opção, produzindo efeitos a partir de 1 de janeiro desse ano e
- Tributar as existências remanescentes e regularizar, nos termos do n.º 5 do artigo 24.º, as deduções referentes a bens de investimento.

O artigo 12.º, no n.º 4, 5 e 6, estabelece ainda a possibilidade de renúncia para operações imobiliárias, estipulando que, podem apresentar pedido de renúncia, os sujeitos passivos que não estejam sujeitos ao Regime Especial dos Pequenos Retalhistas previsto no artigo 60.º e que arrendem bens imóveis ou partes autónomas destes a outros sujeitos passivos, que os utilizem no todo ou em parte, em atividades tributadas ou que efetuem transmissões de imóveis, ou de partes autónomas destes, a favor de outros sujeitos passivos, que os utilizem em atividades tributadas.

Esta renúncia deverá ser efetuada nos termos e condições previstos em legislação especial, sendo que neste caso, é aplicado o DL n.º 21/2007, de 29 de janeiro referente ao Regime de Renúncia à isenção do IVA nas operações sobre imóveis.

7.8. Restituição de IVA

Conforme referido no ponto 4.2 deste trabalho, em IVA, a importância das IPSS, justificou a publicação, a 13 de Janeiro de 1990, do Decreto-Lei n.º 20/90, no qual o legislador começou por referir que através do mesmo são concedidas «algumas isenções de IVA à Igreja Católica e às instituições particulares de solidariedade social, através da restituição pelo Serviço de Administração do IVA do imposto suportado em algumas importações e aquisições de bens e serviços.»

Constatamos assim que, tendo em consideração a Diretiva IVA, que impede a atribuição de isenções de carácter subjetivo, isto é, que dependam de características especiais do sujeito passivo, considerou o legislador que a opção pela via da restituição do imposto era a mais adequada, sendo que esta via, embora implique para estas entidades um esforço financeiro de desembolso inicial, também possui a vantagem de ser mais segura em termos de segurança do imposto, isto é, é menos suscetível de fraude, pois os pedidos só são formulados depois de as entidades competentes certificarem a atividade das entidades e confirmarem as aquisições

Assim, aquando da sua publicação, o Decreto-Lei n.º 20/90, no Artigo 2º, veio possibilitar às instituições particulares de solidariedade social, solicitarem a restituição a 100 % do IVA relativo aos bens e serviços relacionados com a construção, manutenção e conservação dos imóveis utilizados, total ou principalmente na prossecução dos seus fins estatutários,

constantes de faturas ou documentos equivalentes, de valor não inferior a 997,59 € (200.000\$00), com exclusão do imposto.

Através do Orçamento de Estado de 2011 (Lei n.º 55-A/2010 de 31-12-2010), esta lei é revogada, no entanto, no Orçamento de Estado de 2012 (Lei n.º 64-B/2011 de 30 de Dezembro), esta lei é ripristinada, mas a restituição é agora de apenas 50 % do IVA, situação que se mantém através da ripristinação da lei no Orçamento de Estado de 2013 (Lei n.º 66-B/2012 de 31-12-2012), no Orçamento de Estado de 2014 (Lei n.º 83-C/2013 de 31-12-2013) e no Orçamento de Estado de 2015 (Lei n.º 82-B/2014 de 31-12-2014).

Podemos concluir que para as operações relacionadas com imóveis e outros ativos fixos tangíveis, que não sejam veículos, atualmente é possível a este tipo de entidades, solicitar a restituição de 50% do IVA suportado.

De referir que, a Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, que aprovou o Orçamento de Estado para 2011, criou uma exceção para algo que já tinha sido excecionado, implicando que se mantém

[o] direito à restituição de 100 % relativamente às operações supra mencionadas que estivessem em curso em 31 de dezembro de 2010, bem como às que, no âmbito de programas, medidas, projetos e ações objeto de cofinanciamento público com suporte no Quadro de Referência Estratégico Nacional, no Programa de Investimento e Despesas de Desenvolvimento da Administração Central ou nas receitas provenientes dos jogos sociais, estivessem naquela data a decorrer, já contratualizadas ou com decisão de aprovação da candidatura. (Ribeiro e Santos, 2013: 74)

O pedido de restituição previsto, faz-se por meio de requerimento, no site da AT, onde são disponibilizados dois modelos de requerimento:

- Um para as IPSS e instituições equiparadas,
- Outro para as Instituições da Igreja Católica

7.9. Normativo Contabilístico do Setor Não Lucrativo

O atual modelo de normalização contabilística para as empresas comerciais e industriais e outras entidades ocorre por via da publicação do DL 158/2009, de 13 de julho, o qual aprovou o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), todo ele inspirado nas normas internacionais de contabilidade adotadas na União Europeia.

Só em 2010, com a publicação da Lei 35/2010, de 2 de setembro, é instituído um regime especial simplificado das normas e informações contabilísticas aplicáveis às “microentidades”, tendo sido apontado como objetivo deste diploma, reduzir a carga administrativa que implicava o sistema geral e em simultâneo garantir a informação fiscal suficiente e adequada.

A concretização desse regime especial simplificado deu-se com a publicação do DL 36-A/2011, de 9 de março, que complementarmente à aprovação do regime de normalização para as “microentidades”, também estabeleceu no Capítulo III o regime de normalização contabilística para as Entidades do Setor não Lucrativo (ESNL).

A necessidade da existência de regras contabilísticas próprias e adequadas às especificidades das entidades que fazem parte do setor não lucrativo é explicada pelo próprio legislador, no preâmbulo do DL 36-A/2011, de 9 de março, podendo ler-se:

A criação de regras contabilísticas próprias aplicáveis às ESNL justifica-se por duas razões essenciais. Desde logo, em razão da disseminação que estas entidades têm vindo a conhecer e do importante papel e peso que desempenham na economia, que justifica que se reforcem as exigências de transparência relativamente às actividades que realizam e aos recursos que utilizam, nomeadamente através da obrigação de prestarem informação fidedigna sobre a gestão dos recursos que lhes são confiados, bem como sobre os resultados alcançados no desenvolvimento das suas actividades. Seguidamente, porque as entidades que integram o sector não lucrativo respondem a finalidades de interesse geral que transcendem a actividade produtiva e a venda de produtos ou prestação de serviços

Posteriormente, no ponto 2.2 do Anexo II ao DL 36-A/2011, são identificadas três características básicas das ESNL, distintivas relativamente às entidades com finalidades lucrativas, que também explicam a existência do respetivo regime de normalização contabilística:

a) O seu financiamento pode resultar do seu próprio património ou de recursos atribuídos por pessoas singulares ou colectivas. Em caso algum os recursos atribuídos estão sujeitos ou condicionados a contraprestações derivadas da obtenção de benefícios por parte da entidade;

b) Respondem a finalidades de interesse geral que transcendem a actividade produtiva e a venda de produtos ou prestação de serviços, o que se traduz numa interpretação não económica do conceito «benefício»;

c) Ausência de títulos de propriedade-controlo que possam ser comprados, cedidos, trocados ou de que se espere algum tipo de contraprestação económica no caso de a entidade cessar as suas actividades e ser objecto de liquidação.

Acresce que estas entidades contam, com frequência, com o trabalho de voluntários, sem que, por esse facto, surja qualquer relação laboral entre eles e a entidade.

Este decreto-lei revogou os planos de contas sectoriais baseados no Plano Oficial de Contabilidade (POC), entretanto substituído pelo SNC, nomeadamente o Plano de Contas das Instituições Particulares de Solidariedade Social, aprovado pelo Decreto-Lei nº 78/89, de 3 de Março,

No ponto 1.2 do Anexo II ao DL 36-A/2011 é definido que o Sistema de Normalização Contabilística para Entidades do Sector não Lucrativo (SNC-ESNL) é composto pelos seguintes instrumentos:

- Bases para a apresentação de demonstrações financeiras
- Modelos de demonstrações financeiras
- Código de Contas
- Norma contabilística e de relato financeiro para entidades do sector não lucrativo (NCRF-ESNL);
- Normas interpretativas

Na sequência da aprovação do regime da normalização contabilística para as ESNL, estas entidades apresentam:

- Balanço,
- Demonstração de resultados por natureza ou por funções
- Demonstração dos fluxos de caixa
- Anexo

Podendo ainda ter que apresentar uma demonstração de alterações nos fundos patrimoniais, por exigência das entidades públicas financiadoras.

É ainda de referir que, estas entidades ficam sujeitas a certificação legal das contas sempre que apresentem contas consolidadas ou ultrapassem os limites referidos no artigo 262.º do Código das Sociedades Comerciais, nos termos nele previstos, ou seja, se durante dois anos consecutivos, forem ultrapassados dois dos três seguintes limites:

- Total do balanço: 1.500.000 €
- Total das vendas líquidas e outros proveitos: 3.000.000 €
- Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 50.

Tendo em consideração, a heterogeneidade das entidades que constituem o sector não lucrativo, o legislador entendeu que deveriam ser dispensadas da aplicação da normalização contabilística para as ESNL, as entidades cujas vendas e outros rendimentos não excedam, em nenhum dos dois exercícios anteriores, 150.000 €, sendo excluídas desta premissa, as entidades que integrem o perímetro de consolidação de uma entidade que apresente demonstrações financeiras consolidadas ou estejam obrigadas à apresentação de qualquer das demonstrações financeiras a que se refere o presente decreto-lei.

Caso estas entidades optem por não aplicar a normalização contabilística para as ESNL, ficam obrigadas à apresentação de contas em regime de caixa, divulgando informação referente aos pagamentos e recebimentos realizados, bem como aos bens que integram o seu património fixo e aos direitos e compromissos futuros existentes num dado ano.

Conforme referido, entendeu o legislador dispensar de um conjunto de obrigações as ESNL de pequena dimensão e atividade, dando-lhes a possibilidade de, caso não excedam em nenhum dos dois exercícios anteriores, 150.000 €, optarem pelo designado “Regime de Caixa” (artigo 10.º do DL 36-A/2011), o qual passa a ser obrigatório no caso de exercerem esse direito.

No n.º 3 do artigo 11.º é definido que, neste regime, as entidades ficam obrigadas a divulgar a seguinte informação:

- Pagamentos e recebimentos
- Património fixo
- Direitos e compromissos futuros

8. Caso Prático

Após o estudo da revisão da literatura efetuado nos pontos anteriores, que possibilitou algumas conclusões, é agora o momento de demonstrar, através de um caso real, que o suposto benefício dado pelas chamadas isenções incompletas de IVA, na qual os sujeitos passivos não liquidam IVA das vendas e das prestações de serviços efetuadas, mas também estão inibidos de deduzirem o IVA dos investimentos e das despesas efetuadas, por vezes não constituem um benefício real, mas pelo contrário podem implicar um custo acrescido para as entidades que dele “beneficiam”, facto especialmente grave em entidades de cariz social.

Para o efeito, foram contactadas diversas entidades de cariz social, de dimensão significativa, cujas contas permitissem tirar conclusões baseadas numa realidade mais abrangente e de grande impacto social. No entanto, tal não foi possível, pois nenhuma das entidades contactadas se disponibilizou a fornecer a informação financeira necessária à realização deste trabalho.

Por esta razão, e porque continuava a ser minha convicção que tal facto era demonstrável, foram efetuados outros contatos com entidades de menor dimensão que se disponibilizassem a colaborar.

Surgiu assim, da parte da Associação de Solidariedade Cabo Verdiana dos Amigos da Margem Sul do Teja, IPSS, a disponibilidade necessária para fornecer os elementos financeiros necessários à realização deste trabalho.

Esta associação foi fundada a 13 de dezembro de 1993 e está sediada no Distrito de Setúbal, num dos bairros considerados socialmente problemáticos.

Assume como principais objetivos, a promoção de ações com vista à inserção dos imigrantes Cabo-Verdianos e seus filhos na Freguesia, e o seu desenvolvimento nas diversas áreas da sociedade.

Ao longo dos anos, a Associação Cabo-Verdiana dos Amigos da Margem Sul do Tejo foi realizando várias parcerias que lhe permitiram realizar vários projetos tais como:

- Centro Comunitário: Centro comunitário com o principal objetivo de apoiar os jovens e crianças da comunidade.

- Banco de bens doados: Promove a angariação / doação de equipamentos, vestiário, etc.
- Banco Alimentar Contra Fome: Visa a ajuda alimentar, a cerca de 1932 pessoas da Freguesia, com apoio do programa Nacional e União Europeia
- Congressos de Quadros: A sua ação local vai desde a promoção de diversas atividades até a sua intervenção na área social de apoio à comunidade Cabo-Verdiana, destacando-se ainda a sua participação na Semana Africana, agora denominada - Festas Multiculturais
- Cursos de Formação: Um trabalho contínuo ao longo dos anos, capacitando os seus beneficiários de conhecimentos específicos permitindo-lhes assim a integração no mundo do trabalho e por sua vez o regresso aos seus países de origem.

Foi objetivo de análise de estudo, o Balancete a 31 de dezembro de 2014, sendo analisadas quais as rubricas que continham IVA, que pelo facto de a IPSS se encontrar abrangida pela concessão de uma Isenção incompleta, não foi possível deduzir e quais as rubricas que continham IVA que não foi Liquidado.

De seguida, apurou-se qual a taxa de IVA incluído em cada uma das rubricas constantes do Balancete, e de seguida, calculou-se, para cada uma dessas rubricas, à taxa que lhe correspondia, qual o valor do IVA que deveria ter sido liquidado ou deduzido.

Tendo em consideração que, a IPSS apresentava valores com pouca relevância material, não alterando a conclusão, optou-se por ajustar algumas rubricas que tornassem mais evidente a matéria que se pretendia demonstrar.

Constata-se que efetivamente, em termos contabilísticos, o IVA suportado nas atividades isentas, não é relevado podendo dizer-se que também em termos contabilísticos está oculto. Parece-me defensável que tal facto não está correto, pois impossibilita cada uma das IPSS de apurar o valor do IVA suportado e impossibilita o Estado de saber qual o valor de IVA “oculto” que representam estas operações, isto significa que, para as IPSS é difícil demonstrar a pertinência da questão e para o Estado é praticamente impossível quantificar o impacto de uma decisão que pudesse alterar esta realidade.

Deste trabalho resultou o seguinte apuramento:

Figura nº 1 Balancete a 31/12/2014

Empresa: Associação de Solidariedade Cabo Verdiana dos Amigos da Margem Sul do Teja, IPSS

Balancete Geral (Anterior, Período [Janeiro - Dezembro] e Acumulado) - 2014

Data Contab.: 31-15-2014

Conta	Descrição	Janeiro-Dezembro		Rubricas cujo IVA poderia ser Dedutível ou sobre as quais teria que ser	Matéria Coléctável c/IVA a 6%	Matéria Coléctável c/IVA a 23%	IVA
		Saldo Débito	Saldo Crédito				
11	Caixa	456,46	0,00				
12	Depósitos à ordem	205,45	0,00				
21	Clientes	0,00	0,00				
22	Fornecedores	0,00	6 098,44				
23	Pessoal	0,00	0,00				
24	Estado e outros entes públicos	0,00	0,00				
26	Associados	0,00	0,00				
27	Outras contas a receber e a pagar	0,00	137,74				
28	Diferimentos	0,00	0,00				
29	Provisões	0,00	0,00				
31	Compras	0,00	0,00				
41	Investimentos financeiros	0,00	0,00				
43	Activos fixos tangíveis	25 936,80	5 856,77				
433	Outros ativos fixos tangíveis	25 936,80	5 856,77				
4332	Edifícios e outras construções	0,00	0,00				
4333	Equipamento básico	6 850,00	0,00				
433301	CentTelefónica	3 200,00	0,00	-3 200,00		-2 601,63	-598,37
433302	Ap. de Ar Condicionado	2 525,00	0,00	-2 525,00		-2 052,85	-472,15
433303	Material Incêndio	350,00	0,00	-350,00		-284,55	-65,45
433304	Televisores	550,00	0,00	-550,00		-447,15	-102,85
433305	Artigos de conforto	225,00	0,00	-225,00		-182,93	-42,07
4334	Equip. de transporte	0,00	0,00				
433401	Equip. de transp.- mercado nacional	0,00	0,00				
4335	Equipamento administrativo	6 112,71	0,00				
433501	Mobiliário	2 527,68	0,00	-2 527,68		-2 055,02	-472,66
433502	Computadores	3 585,03	0,00	-3 585,03		-2 914,66	-670,37
4336	Programas de computador	4 241,64	0,00	-4 241,64		-3 448,49	-793,15
4337	Ferramentas e Utensílios	8 732,45	0,00				
433701	Equip de Refeitório	8 732,45	0,00	-8 732,45		-7 099,55	-1 632,90
4338	Depreciações acumuladas	0,00	5 856,77				
45	Investimentos em curso	0,00	0,00				
51	Fundos	0,00	10 000,00				
56	Resultados transitados	0,00	4 505,76				
62	Fornecimentos e serviços externos	23 102,21	0,00				
622	Serviços especializados	9 812,51	0,00				
6221	Trabalhos especializados	1 800,00	0,00	-1 800,00		-1 463,41	-336,59
6224	Honorários	2 523,00	0,00	-2 523,00			
6226	Conservação e reparação	3 720,89	0,00	-3 720,89		-3 025,11	-695,78
6228	Outros Serviços Especializados (Transportes)	1 768,62	0,00	-1 768,62		-1 437,90	-330,72

Empresa: Associação de Solidariedade Cabo Verdiana dos Amigos da Margem Sul do Teja, IPSS

Balancete Geral (Anterior, Período [Janeiro - Dezembro] e Acumulado) - 2014

Data Contab.: 31-15-2014

Conta	Descrição	Janeiro-Dezembro		Rubricas cujo IVA poderia ser Dedutível ou sobre as quais teria que ser	Matéria Coléctável c/IVA a 6%	Matéria Coléctável c/IVA a 23%	IVA
		Saldo Débito	Saldo Crédito				
623	Materiais	1 941,44	0,00				
6231	Ferramentas e utensílios de desgaste rápido	833,26	0,00	-833,26		-677,45	-155,81
6232	Livros e documentação técnica	291,37	0,00	-291,37	-274,88		-16,49
6233	Material de escritório	816,81	0,00	-816,81		-664,07	-152,74
624	Energia e fluidos	3 629,32	0,00				
6241	Electricidade	1 382,82	0,00	-1 382,82		-1 124,24	-258,58
6242	Combustíveis	1 985,00	0,00				
62421	Gasoleo	997,00	0,00	-997,00		-810,57	-93,22
62423	Combustíveis - GAS	988,00	0,00	-988,00		-803,25	-184,75
6243	Água	261,50	0,00	-261,50	-246,70		-14,80
625	Deslocações, estadas e transportes	120,29	0,00				
626	Serviços diversos	7 598,65	0,00				
6262	Comunicação	3 005,58	0,00				
62621	Comunicação-despesas postais	57,78	0,00				
62622	Comunicação-telefones e out	1 962,08	0,00	-1 962,08		-1 595,19	-366,89
62623	Internet	801,22	0,00	-801,22		-651,40	-149,82
62629	Outros Custos de Comunicações	184,50	0,00	-184,50		-150,00	-34,50
6263	Seguros	750,89	0,00				
6264	Royalties	1 721,87	0,00				
626401	Licenças software	1 721,87	0,00	-1 721,87		-1 399,89	-321,98
6265	Contencioso e notariado	510,68	0,00				
6267	Limpeza, higiene e conforto	1 222,39	0,00				
62671	Material de Higiene e Conforto	857,64	0,00	-857,64		-697,27	-160,37
62672	Serviços de Limpeza	364,75	0,00	-364,75		-296,54	-68,21
6268	Outros serviços	387,24	0,00	-387,24		-314,83	-72,41
63	Gastos com o pessoal	0,00	0,00				
64	Gastos de depreciação e de amortização	5 856,77	0,00				
68	Outros gastos e perdas	125,53	0,00				
688	Outros	125,53	0,00				
6888	Outros não especificados	125,53	0,00				
68884	Serviços Bancários	105,00	0,00	-105,00		-85,37	-19,63
68888	Outros não especificados	20,53	0,00				
69	Gastos e perdas de financiamento	0,00	0,00				
72	Prestações de serviços (Quotas)	0,00	16 310,00				
75	Subsídios à exploração	0,00	13 933,45				
7501	Subsídios	0,00	5 233,45	5 233,45		4 254,84	978,61
7502	Donativos Obtidos	0,00	8 700,00				
81	Resultado líquido do período	1 158,94	0,00				
Soma Líquida		56 842,16	56 842,16	-42 470,92	-521,58	-32 028,50	-7 304,63

Constatou-se que, nesta IPSS, no ano de 2014, as receitas auferidas foram resultantes de subsídios, donativos e quotas dos associados. Estas duas últimas rubricas, usufruem de isenção mesmo que a entidade praticasse uma atividade sujeita.

Assim, na realidade, o IVA de 7.304,63 €, que num sujeito passivo normal seria deduzido, nesta IPSS foi um custo suportado, sendo que, foi um custo suportado por duas rubricas de receita que resultam exclusivamente da solidariedade dos cidadãos que com ela colaboram, isto é, cidadãos que já pagaram os seus impostos, que consideraram que o Poder ao aplicar os seus impostos não foi capaz de socorrer o tipo de necessidades que esta IPSS socorre e que decidiram por isso, dispor de mais uma parte do seu rendimento em função do bem social, sendo que, sem se aperceberem, estão novamente a pagar mais impostos.

É caso para se perguntar: É este facto justo? Aceitável numa sociedade moderna em que é suposto, estar perfeitamente definido com quanto é que cada um de nós deve contribuir para prover às necessidades sociais e ser livre de aplicar a “seu belo prazer” o restante?

9. Conclusão

- Os sistemas fiscais influenciam de forma determinante a forma como a sociedade se organiza e faz as suas escolhas.
- Um sistema fiscal considerado justo pelos cidadãos é um dos pilares fundamentais de qualquer sociedade, pois os impostos e o poder estão intimamente ligados. O Poder só subsiste enquanto existe um número alargado de cidadãos que consideram que o sistema é justo e portanto estão dispostos a obedecer.
- O sector social ao tratar situações sociais que o Estado não consegue tratar, contribui de uma forma decisiva para o esbater de situações de injustiça social que no limite implicam colocar em causa o próprio sistema instituído e o Poder eleito.
- Assim, o sector social sempre desempenhou e continua a desempenhar um papel fundamental na sociedade e deverá ser defendido e incentivado.
- O princípio da Neutralidade do IVA é efetivamente um princípio fundamental da sua génese que deve ser defendido.
- Ao longo da História, nos vários impostos, sempre existiram isenções consideradas justificadas. No caso do IVA, estas isenções constituem uma quebra do princípio da Neutralidade, que pode inclusive ameaçar o princípio da Livre Concorrência, no entanto, nomeadamente no setor social, a sua existência continua a justificar-se.
- Embora não de forma explícita, a Directiva IVA impede a atribuição de isenções subjetivas, isto é, que dependam de determinadas características do sujeito passivo, e embora defenda que o campo de incidência deverá ser o mais abrangente possível, reconhece a necessidade de existirem algumas isenções, que devem obedecer a critérios de incidência objetiva, isto é, das características da operação realizada.
- É à luz destes artigos, que o legislador nacional transpôs para o CIVA as isenções existentes referentes a operações internas (nomeadamente as referentes ao terceiro setor, previstas no artigo 9.º do CIVA), a operações intracomunitárias e a operações internacionais e é este facto, que impossibilita que a lei doméstica considere como isentos determinados sujeitos passivos que aparentemente poderia fazer sentido considerar, como por exemplo, o Estado ou as IPSS, e exista a regra de delimitação negativa da incidência do Estado e demais pessoas coletivas de direito público

- A atribuição de isenções cria uma perturbação indesejável no sistema, desvirtuando objetivos de simplicidade e neutralidade, dificultando o objetivo de com este imposto afetar o menos possível os operadores económicos nas várias fases do circuito económico
- Estas isenções são particularmente indesejáveis porque constituem um fator passível de introduzir imposto “oculto” colocando em causa os objetivos de neutralidade, pois sempre que é dada uma isenção o operador económico é tratado como um consumidor final sendo interrompida a cadeia de deduções.
- Conclui-se assim, que idealmente, todas as operações abrangidas pela incidência do IVA deveriam ser tributadas de forma a potenciar as vantagens de simplicidade e neutralidade da técnica do crédito de imposto, garantindo assim o princípio da Livre Concorrência.
- No entanto, conclui-se também que, as IPSS constituem um setor completamente diferente da sociedade, no qual todo o valor “ganho” é reinvestido no bem social de pessoas que não podem, por limitações financeiras recorrer aos “privados”, assim, na realidade nunca está em causa o princípio da Livre Concorrência, visto que, as IPSS e os “privados”, na realidade não operam no mesmo mercado.
- A esmagadora maioria das IPSS realiza maioritariamente operações isentas nos termos do artigo 9.º, o que implica que não têm direito à dedução do imposto suportado nas aquisições.
- O valor do imposto não dedutível acaba por fazer parte do custo de aquisição, sendo, como tal, necessariamente incluído no preço de venda dos bens ou serviços, situação esta que provoca aquilo que vulgarmente se designa por ‘IVA oculto’.
- Na realidade a atribuição de uma isenção incompleta, nunca é uma verdadeira isenção, mas apenas uma redução da carga fiscal.
- Assim, constata-se que a atribuição destas isenções, não deveria significar um prejuízo para o contribuinte, ou seja, em momento algum elas deveriam implicar que o contribuinte ficasse prejudicado em vez de beneficiado, no entanto, provou-se neste trabalho, que embora se acredite ter existido da parte do legislador, a melhor das intenções ao criar essas isenções, este benefício pode ser altamente penalizador, nomeadamente em alguns momentos específicos da vida das instituições, como por exemplo nos momentos em que efetuam grandes investimentos.

- Penso ter ficado demonstrado, que pretendendo o Decreto-Lei nº 20/90 atenuar este facto, a forma como o faz é manifestamente insuficiente, sendo que, no mínimo deveria ser revisto no sentido de:
 - Permitir a recuperação a 100 % dos investimentos efetuados pelas IPSS
 - Retirar a obrigatoriedade das despesas, sobre as quais é possível recuperar o imposto, terem que ser superiores a 997,59€
- Esta alteração legislativa, que se defende deveria ser imediata, deveria constituir apenas um pequeno passo, pois espero ter conseguido demonstrar com este trabalho, que o sector social desempenha atualmente um papel de tal modo importante que se justifica uma iniciativa Estatal, que constitua uma equipa para estudar a Fiscalidade do setor social com o objetivo de incentivar cada vez mais a iniciativa privada solidária
- Ao longo dos séculos, existem inúmeros exemplos que provam que os movimentos espontâneos de um pequeno grupo de pessoas, muitas vezes se transformam em verdadeiras ondas de mudança que fizeram cair poderes instituídos e alteraram de forma radical as sociedades. Nas sociedades modernas, o setor social surgiu e continua a surgir desses movimentos espontâneos que embora com objetivos muito distintos, possuem essa mesma força.
- Assim, é objetivo último deste trabalho desafiar para a necessidade de se cuidar e amar, em termos fiscais, o setor social, que tantas vezes chega a lugares onde o Estado fica à porta.

Referências Bibliográficas

BASTOS, Rui Manuel – O Direito à Dedução do IVA. In *Colecção Cadernos IDEFF/nº 15*. Coimbra: Edições Almedina, 2014. ISBN 978-972-40-5527-5.

CATARINO, João Ricardo - Para uma Teoria Política do Tributo. In *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*. 2.^a Ed. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 2009. ISBN 978-972-653-178-4.

CATARINO, João Ricardo – Redistribuição Tributária Estado Social e Escolha Individual. Coimbra: Edições Almedina, 2008. ISBN 978-972-40-3564-2.

CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco – Lições de Fiscalidade Vol. I – O Sistema Tributário Português. 2.^a Ed. Coimbra: Edições Almedina, 2013. ISBN 978-972-40-5155-0.

Constituição da República Portuguesa (de acordo com a Revisão de 2005). 17.^a Ed. Lisboa: Quid Juris, 2010. ISBN 978-972-724-612-0.

Constituição da República Portuguesa de 1933 [em linha]. [consult. 15 set. 2015]. Disponível em: <https://www.parlamento.pt/Parlamento/Documents/CRP-1933.pdf>

DECRETO de 10/04 de 1976. **DR.1ª Série nº 86** (10-04-1976) 737 – Constituição da República Portuguesa de 1976

DECRETO-LEI N.º 119/83. **DR.1ª Série nº 46** (25-02-1983) 643 – Novo estatuto das Instituições Particulares de Solidariedade social (IPSS)

DECRETO-LEI N.º 158/2009. **DR.1ª Série nº 133** (13-07-2009) 4375 – Aprova o Sistema de Normalização Contabilística

DECRETO-LEI N.º 172-A/2014. **DR.1ª Série nº 221-1º Supl** (14-11-2014) 5882 – Novo estatuto das Instituições Particulares de Solidariedade social (IPSS).

DECRETO-LEI N.º 1998/1944. **DR.1ª Série nº 102** (15-05-1944) 433 - Estatuto da Assistência Social

DECRETO-LEI N.º 20/90. **DR.1ª Série nº 11** (13-01-1990) 199 – DL que prevê a restituição de IVA à Igreja Católica e às instituições particulares de solidariedade social.

DECRETO-LEI N.º 21/2007. **DR.1ª Série nº 20** (20-01-2007) 822 – Inclui o regime da renúncia à isenção de IVA na transmissão e na locação de bens imóveis.

DECRETO-LEI N.º 21/2007. **DR.1ª Série nº 20** (29-01-2007) 822 – Inclui a revisão do regime da renúncia à isenção de IVA na transmissão e na locação de bens imóveis.

DECRETO-LEI N.º 2120/1963. **DR.1ª Série nº 169** (19-07-1963) 969 - Lei de Bases da Política de Saúde e Assistência

DECRETO-LEI N.º 36-A/2011. **DR.1ª Série nº 48-Supl** (09-03-2011) 1344 – Regime da normalização contabilística para microentidades e para entidades do sector não lucrativo.

DECRETO-LEI N.º 394-B/84. **DR.1ª Série nº 297-Supl** (26-12-1984) 3924 – Aprova o Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA).

DECRETO-LEI N.º 519-G2/79. **DR.1ª Série nº 299-10ºSupl** (29-12-1979) 3446 - Estatuto das Instituições Privadas de Solidariedade Social (IPSS)

DECRETO-LEI N.º 78/89. **DR.1ª Série nº 52** (03-03-1989) 948 – Plano de Contas das Instituições Particulares de Solidariedade Social.

DESPACHO NORMATIVO N.º 118/84. **DR.1ª Série nº 133** (08-06-1984) 948 – Regime de cooperação com instituições ou estabelecimentos particulares para o desenvolvimento de acções de apoio directo do âmbito pluridistrital e de apoio de outro tipo de âmbito global ou nacional.

DESPACHO NORMATIVO N.º 12/88. **DR.1ª Série nº 60** (12-03-1988) 1027 – Aprova as normas reguladoras dos acordos de cooperação entre os centros regionais de segurança social e as instituições particulares de solidariedade social.

DESPACHO NORMATIVO N.º 387/80. **DR.1ª Série-4º Supl nº 301** (31-12-1980) 4244 – Estabelece normas reguladoras dos acordos de cooperação entre os centros regionais de segurança social e as instituições privadas de solidariedade social

DESPACHO NORMATIVO N.º 388/80. **DR.1ª Série nº 301** (31-12-1980) 4244 – Estabelece as normas reguladoras do regime de apoio financeiro às instituições privadas de solidariedade social por acordos de cooperação.

DESPACHO NORMATIVO N.º 75/92. **DR.1ª Série B nº 116** (20-05-1992) 2369 – Estabelece normas reguladoras de cooperação entre os centros regionais de segurança social e as instituições particulares de solidariedade social.

DIRECTIVA IVA (2006/112/CE) do Conselho de 28 de Novembro de 2006 relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado. Jornal Oficial L. 347 (06-12-11) 1-118.

Guia Fiscal PwC 2013 [em linha]. [consult. 09 nov. 2013]. Disponível em: <http://www.pwc.pt/pt/guia-fiscal/2013/iva/isencoes.jhtml> .

LAIRES, Rui – A Jurisprudência Comunitária em Matéria de Isenções do IVA. Coimbra: Almedina, 2006. ISBN.

LEI CONSTITUCIONAL N.º 1/82. **DR.1ª Série nº 227** (30-09-1982) 3135 - Constituição da República Portuguesa de 1982

LEI N.º 1884/1935. **DR.1ª Série nº 61** (16-03-1935) 385 - Lei de Bases de Organização da Previdência

LEI N.º 28/84. **DR.1ª Série nº 188** (14-08-1984) 2501 - Lei de Bases da Segurança Social

LEI N.º 30/2013. **DR.1ª Série nº 88** (08-05-2013) 2727 - Lei de Bases da Economia Social

LEI N.º 35/2010. **DR.1ª Série nº 171** (02-09-2010) 3857 - Institui um regime especial simplificado das normas e informações contabilísticas em vigor aplicáveis às designadas microentidades.

LEI N.º 55-A/2010. **DR.1ª Série nº 253-Supl** (31-12-2010) 6122 - Orçamento de Estado de 2011

LEI N.º 64-B/2011. **DR.1ª Série nº 250-Supl** (30-12-2011) 5538 - Orçamento de Estado de 2012

LEI N.º 66-B/2012. **DR.1ª Série nº 252-Supl** (31-12-2012) 7424 - Orçamento de Estado de 2013

LEI N.º 82-B/2014. **DR.1ª Série nº 252-1º Supl** (31-12-2014) - Orçamento de Estado de 2015.

LEI N.º 83-C/2013. **DR.1ª Série nº 253-Supl** (31-12-2013) 7056 - Orçamento de Estado de 2014.

Livro Verde sobre o Futuro do IVA [em linha]. [consult. 30 set. 2015]. Disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0695:FIN:PT:PDF>

NABAIS, José Casalta - *Direito Fiscal*. 3.^a Ed. Coimbra: Edições Almedina, 2010. ISBN 978-972-40-4377-7.

PALMA, Clotilde Celorico - *As entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado*. Coimbra: Edições Almedina, 2010. ISBN 978-972-40-4382-1.

PALMA, Clotilde Celorico – *Estudos de IVA II*. Coimbra: Edições Almedina, 2012. ISBN 978-972-40-4949-6.

PALMA, Clotilde Celorico - *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*. In *Colecção Cadernos IDEFF/nº 1*. 2.^a Ed. Coimbra: Edições Almedina, 2005. ISBN 972-40-2636-1.

PALMA, Clotilde Celorico - *O IVA e o terceiro sector*. *Revista TOC*. ISSN. Volume: 131 (2011) 23-29.

PALMA, Clotilde Celorico; SANTOS, António Carlos – *Código do IVA e RITI – Notas e Comentários*. Coimbra: Edições Almedina, 2014. ISBN 978-972-40-5313-4.

PORTARIA N.º 7/81. **DR.1ª Série nº 3** (05-01-1981) 12 – Regulamenta o apoio financeiro a conceder às IPSS.

PRIMEIRA Directiva do Conselho 67/227/CEE de 11 de Abril de 1967 relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios. *Jornal Oficial P. 71* (77-04-14) 1301-1303.

Resolução da Assembleia da República n.º 74/2004 - **DR.1ª Série-A nº 269** (16-11-2004) 6741 – Concordata entre a Santa Sé e a República Portuguesa de 2004.

RIBEIRO, Filipa Moreira; SANTOS, Sofia Ferreira - *A Fiscalidade e as Organizações da Economia Social*. Porto: Vida Económica – Editorial, 2009. ISBN 978-972-788-745-3.

SEGUNDA Directiva do Conselho 67/228/CEE de 11 de Abril de 1967 relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros sobre a estrutura e modalidades de aplicação do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado. *Jornal Oficial P. 71* (77-04-14) 1303-1312.

Setor Social e Solidário – Direitos e Deveres Fiscais [em linha]. [consult. 15 nov. 2015]. Disponível em: <http://www.seg-social.pt/documents/10152/2ccc8eeb-febb-4f7d-9e45-cd501b165e5c> .

SEXTA Directiva do Conselho 77/388/CEE de 17 de Maio de 1977 relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócio – sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme. Jornal Oficial L. 145 (77-06-13) 1-40.